

Santiago, treinta de septiembre de dos mil veinticinco.

Vistos:

En esta causa Rol N°10.559-2012 seguida ante la XV Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos Santiago Oriente, caratulada “SERMOB S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, por sentencia de treinta de diciembre de dos mil dieciséis, se rechazó el reclamo presentado contra las Liquidaciones N° 339 a 346, emitidas el 14 de junio de 2012, por concepto de diferencia de Impuesto de Primera Categoría correspondiente a los Años Tributarios 2010 y 2011, reintegro periodos julio y diciembre de 2010 y mayo 2012, ascendente a \$1.912.903.976, más reajustes, intereses y multas.

Elevada en apelación interpuesta por la empresa reclamante, la sala especializada en materias tributarias de la Corte de Apelaciones de Santiago, con mayores fundamentos, la confirmó por sentencia de cinco de enero de dos mil dieciocho.

Contra esta última decisión la misma parte dedujo recursos de casación en la forma y en el fondo.

El Tribunal Constitucional por sentencia de treinta de octubre de dos mil dieciocho, ingreso N°4397-18, acogió el requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad del artículo 768 inciso segundo del Código de Procedimiento Civil, interpuesto por la parte reclamante.

Se ordenó traer los autos en relación el 14 de agosto de 2019.

Considerando:

I.- En cuanto al recurso de casación en la forma.

Primero: La primera causal del libelo de nulidad adjetivo es la contemplada en el numeral 5 del artículo 768, en relación con el numeral 4 del artículo 170, ambos del Código de Procedimiento Civil.

Expone que la sentencia impugnada haciendo suyos los fundamentos de la de primer grado, no emitió pronunciamiento sobre los medios de prueba aportados por su parte durante la Revisión de la Actuación Fiscalizadora (RAF), teniendo en especial consideración que, en este tipo de procedimientos, llevados ante la Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, actuaba como juez y parte.

Agrega que, en el primer otrosí de su escrito de reclamo, agregado a fojas 1 y siguientes, haciendo valer el derecho contemplado en el numeral 6 del artículo 8 bis del Código Tributario, solicitó tener por acompañados todos los documentos que se proporcionaron en la RAF, los cuales el Servicio de Impuestos Internos ya



tenía en su poder, esto es, antecedentes contables vinculados a los Años Tributarios 2010 y 2011, respectivamente.

Expresa que la sentencia debió haberse pronunciado sobre la prueba acompañada al proceso, incluyendo aquella presentada en la etapa administrativa propia del proceso de fiscalización, cuya enunciación quedó reflejada en el considerando décimo quinto del fallo de primer grado, al sostener que *“la parte reclamante acompañó durante el transcurso del proceso, entre otros (...)”*, seguido de una breve enumeración de ella. Sin embargo, no consta en dicho basamento la enunciación de todos los medios ofrecidos, sumado a su falta de valoración. A lo anterior agrega que tampoco tuvo mayor oportunidad para aportarla si el juzgador no generó la apertura de un término probatorio, hecho que va contra el mérito del proceso, esto es, la existencia de hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos.

Colige que tal circunstancia importa falta de reconocimiento y expresión de los hechos que le sirven de fundamento a la decisión impugnada, máxime si no existe pronunciamiento sobre la prueba. A mayor abundamiento, sostiene que el vicio resulta evidente, por cuanto la judicatura tributaria de instancia no abrió un término probatorio y, pese a ello, en el considerando décimo quinto (sic) expuso como único fundamento para rechazar el reclamo que el contribuyente no aportó prueba suficiente para acreditar sus pretensiones.

Segundo: La segunda causal de la nulidad es la prevista en el numeral 9 del artículo 768, en relación con el numeral 3 del artículo 795 y numeral 5 del artículo 800, todos del Código de Procedimiento Civil.

Manifiesta que la controversia objeto del proceso recae en la prueba sobre la correcta determinación de gastos necesarios para producir la renta, conforme al inciso primero del artículo 132 del Código Tributario, en vigor a la fecha de los hechos materia del juicio.

Sobre la apertura del término probatorio, refiere que aparece del mérito del proceso que lo solicitó en diversas oportunidades, lo cual consta en las peticiones contenidas en el segundo y tercer otrosíes del reclamo de fojas 1, a lo que, en principio, el tribunal -por resolución de fojas 42- resolvió tenerlo presente.

Agrega que evacuado el informe del fiscalizador a fojas 45 y siguientes, se sugiere también por el órgano técnico que el reclamante deberá probar sus asertos dentro del término probatorio correspondiente.



Finalmente, precisa que volvió a solicitar la apertura de un término probatorio en el otrosí de la presentación de fojas 51 y siguientes, lo que el tribunal de instancia negó sin fundamento alguno y, acto seguido, dispuso que los antecedentes quedaran en estado de dictar sentencia.

De acuerdo con lo expuesto, concluye, que se negó a su parte el derecho a aportar pruebas en la oportunidad procesal correspondiente, siendo un parámetro mínimo del debido proceso legal, vicio validado por la sentencia impugnada, configurándose el vicio denunciado.

Por su parte, y dentro de la misma causal de nulidad formal, además de pedir la nulidad de la sentencia por cada uno de las infracciones descritas, solicita que el recurso en análisis se acoja con declaración que no se han devengado intereses penales y multas desde la presentación del reclamo tributario hasta la fecha de notificación de la presente sentencia, por no ser imputable al contribuyente la determinación impositiva pendiente, de conformidad con el inciso quinto del artículo 53 del Código Tributario.

Por último, en lo referente a la preparación del recurso y, en particular respecto de la causal en examen, señala haber empleado todos los medios que la ley le franquea para ello, concretamente el recurso de apelación subsidiario interpuesto contra la sentencia de primera instancia.

II.- En cuanto al recurso de casación en el fondo.

Tercero: En el primer capítulo denuncia infracción al inciso sexto del numeral 3° del artículo 19 de la Constitución Política de la República, en relación con el inciso primero de los artículos 132, 63 y 140, todos del Código Tributario.

Expresa que la aplicación correcta de estas normas apunta al derecho que le asiste para aportar pruebas y así acreditar que los gastos rechazados por el ente fiscalizador sí son necesarios para producir la renta.

En relación con lo anterior, indica que al no existir la apertura de un término probatorio se vulnera la garantía del debido proceso por ser la etapa probatoria un elemento fundamental para acreditar sus aseveraciones. Sostiene que el derecho a un periodo de prueba es un parámetro que el Director Regional, como juez de primera instancia, se encuentra obligado a otorgar y no es ajeno al antiguo procedimiento contencioso tributario, no pudiendo utilizar como excusa su carácter de órgano administrativo, por cuanto en este tipo de competencias ejerce funciones jurisdiccionales conforme al artículo 115 del Código Tributario, vigente a esa fecha. Por ende, argumenta que la judicatura de la época debía respetar y



aplicar los principios y garantías establecidos por el constituyente, incluyendo especialmente el derecho a aportar medios de prueba, su recepción y valoración, etapa omitida por el tribunal.

Expone que la infracción queda en evidencia a partir de los fundamentos quinto, décimo quinto y décimo sexto de la sentencia de primera instancia, que validó la de segundo grado.

En otro orden de cosas, y ligado estrictamente con lo anterior, reclama que la sentencia impugnada omitió aplicar el artículo 140 del Código Tributario, pues lo que se ha tolerado en el proceso es la aplicación de una suerte de inadmisibilidad probatoria total, lo cual implica una falsa aplicación de la ley. Esta afirmación la construye sobre la base de la inadmisibilidad probatoria establecida en el artículo 63 del Código Tributario, modificado por la Ley N° 21.039 en vigor a partir del 1 de noviembre de 2017, mientras que la del inciso duodécimo del artículo 132 del mismo cuerpo normativo, comenzó a regir a partir del 1 de febrero de 2013, por aplicación de la Ley N° 20.322, siendo esta última no absoluta, pues debe analizarse a partir de lo obrado en sede administrativa en relación con la citación que sirvió de antecedente a las liquidaciones reclamadas, lo que no implica verse privado de un término probatorio o, en su defecto, del derecho de aportar pruebas.

Cuarto: En segundo lugar, denuncia vulneración del numeral 6 del artículo 8 bis del Código Tributario, en relación con el numeral 2 del artículo 125 y artículo 21, ambos del mismo cuerpo legal, por cuanto la sentencia del grado impone una carga procesal mayor a su parte desconociendo lo obrado en forma previa ante el Servicio de Impuestos Internos.

Sostiene que existe falsa aplicación del numeral 2° del artículo 125 del Código Tributario, por cuanto no inhibe a la parte reclamante del derecho a un término probatorio, sino que le exige acompañar la documentación fundante para efectos de dar curso a la reclamación tributaria, sin que ello implique que toda la prueba deba acompañarse junto al reclamo.

En segundo término, acusa falsa aplicación del numeral 6° del artículo 8 bis del Código Tributario, vigente desde la Ley N° 20.420, de 2010, al exigir a su parte adjuntar la prueba que ya se encontraba a disposición del ente fiscalizador al momento de presentar el reclamo; por ello las exigencias probatorias impuestas por los tribunales del grado son del todo improcedentes al no considerar esa circunstancia esencial.



Quinto: Finalmente, denuncia como infringidas las disposiciones que determinan la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, esto es, los artículos 29 a 33 y 93 a 97, todos de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Afirma que, si se hubiera ponderado la prueba acompañada a la RAF, se habría valorado la pérdida declarada y concluido -con su mérito- la procedencia de la devolución por concepto de PPUA del AT 2011, lo que igualmente su parte habría acreditado si se hubiera fijado un término probatorio.

Sostiene que de conformidad con los artículos 29 a 33 de la Ley de la Renta los impuestos pagados por utilidades deben considerarse como un pago provisional mensual en aquella parte que corresponde a las utilidades absorbidas, debiendo aplicarse tanto para su reajustabilidad, imputación o devolución, lo previsto en los artículos 93 a 97 de la misma ley.

Frente a lo esgrimido precedentemente, alega que dichas normas no fueron aplicadas para resolver correctamente lo disputado, por cuanto no existe referencia a ellas en lo dispositivo del fallo.

A mayor abundamiento, señala que de haberse aplicado correctamente dichos preceptos legales sin desatender su tenor literal, la sentencia debió necesariamente haber invalidado las Liquidaciones reclamadas y ratificado la declaración de renta respectiva.

Sexto: Para la adecuada resolución del asunto es necesario dejar establecidos los siguientes antecedentes que se desprenden de la causa:

- a) El reclamo tributario se interpuso el 15 de noviembre de 2012, acompañando en el primer otrosí copias de las Liquidaciones impugnadas, de la Resolución Exenta N° 19904, de 13 de noviembre de la misma anualidad, de la escritura pública de mandato y del Formulario 22 de los AT 2009 y 2008. El reclamante solicitó, además, que de conformidad al artículo 8° bis del Código Tributario se tuvieran por acompañados la totalidad de los documentos aportados al SII en las etapas previas de fiscalización y especialmente en la RAF; en el segundo otrosí, solicitó se recibiera la causa a prueba. El juez tributario don Juan Cabello Palma, por resolución de 15 de noviembre, lo tuvo por interpuesto, decretó tener por acompañados los documentos agregados de fojas 18 a 41, y proveyó “tégase presente” a todo lo demás, disponiendo informar al Departamento de Fiscalización de Medianas y



Grandes Empresas de la Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente del Servicio de Impuestos Internos.

- b) El informe se recibió el 7 de diciembre de 2016 suscrito por el Jefe del Departamento de Procedimientos Administrativos Tributarios XV Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, y analizando los argumentos presentados por el contribuyente, señala “...el contribuyente requiere probar su derecho no sólo con los libros de contabilidad, sino que también, y fundamentalmente, con los antecedentes que sirven de sustento a los asientos contables”, agregando “...es posible concluir que no procede dejar sin efecto el acto impugnado, por cuanto no se acreditó con la documentación sustentatoria correspondiente, el resultado tributario negativo determinado por el reclamante...”.
- c) En el traslado que le fuera conferido al reclamante se hizo cargo de lo observado, insistiendo en que acompañaría la documentación pertinente en la etapa procesal oportuna y, en el otrosí, solicitó nuevamente se recibiera la causa a prueba. El tribunal proveyó el 29 de diciembre de 2016, a lo principal, téngase presente las observaciones; al otrosí, no ha lugar, decretando autos para fallo.

Séptimo: El 30 de diciembre del citado año el tribunal de primer grado emite el fallo impugnado, enumerando en su motivo quinto la prueba acompañada al proceso, identificando “entre otros” copia de las liquidaciones, la Resolución Ex. 19.904 y las Declaraciones de Impuesto a la Renta de los Años Tributarios 2009 y 2008. En su fundamento décimo quinto concluyó que el contribuyente “...no aportó libros de contabilidad, tales como Libro Mayor, Libro de Inventarios de los Años Tributarios 2010 y 2011, comprobantes contables y respaldos documentales, que permitan acreditar la pérdida tributaria, en consecuencia, no se ha justificado la pérdida declarada como lo establece el artículo 31 de Ley sobre Impuesto a la Renta, al no acompañar la documentación respaldatoria de las operaciones contables registradas, que es la única forma de acreditar fehacientemente una pérdida”. Agrega en el siguiente razonamiento que “...de lo expuesto este Tribunal concluye que los antecedentes acompañados por la reclamante son insuficientes para determinar, de forma clara y fehaciente, la pérdida tributaria del ejercicio comercial 2009 y 2010”.



Octavo: En cuanto a la primera causal de nulidad formal, para desestimarla basta considerar que el tribunal no se pronunció sobre la solicitud de tener por acompañada en sede jurisdiccional la documental allegada en la etapa administrativa -de fiscalización y luego al interponer la RAF-, pues nada dijo sobre el particular en la resolución de 12 de junio de 2013, existiendo claridad que únicamente tuvo por acompañados los rolante de fojas 18 a 41. Por consiguiente, los hechos esgrimidos no configuran el vicio reclamado por cuanto el relato se aparta del mérito del proceso, sin que se altere con lo razonado en la sentencia de segundo grado, al señalar que el actor *“no aportó o acompañó los antecedentes pertinentes de su contabilidad...según lo impugnado por el Servicio y ni en el reclamo posterior cumplió con su deber de acompañarlos, con el fin de respaldar la exposición de los hechos y fundamentos en que se apoya”*, por cuanto no es la nulidad formal la vía procesal idónea para procurar su enmienda, por equivocado que sea el razonamiento.

Noveno: La segunda causal corresponde a la prevista en el artículo 768 N° 9 del Código de Procedimiento Civil, en relación con el numeral 3° del artículo 795 N° 3 del mismo texto legal, denunciando como trámite esencial omitido “El recibimiento de la causa a prueba cuando proceda con arreglo a ley”.

De la revisión de los antecedentes y de lo asentado en el motivo sexto de este fallo, se observa que el Juez Tributario de la época, Director Regional del SII, omitió recibir la causa a prueba, es decir no abrió un término probatorio que permitiera a la parte reclamante presentar la documentación que la autoridad fiscal estima ausente, desatendiendo la norma del inciso primero del artículo 132, que disponía, a la fecha de los hechos: *“El Director Regional, de oficio o a petición de parte, podrá recibir la causa a prueba, si estima que hay o puede haber controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente, señalando los puntos sobre los cuales ella deberá recaer y determinar la forma y plazo en que la testimonial debe rendirse”*.

En este aspecto es relevante considerar que la sentencia rechazó el reclamo tributario señalando como fundamento central que el contribuyente no aportó los antecedentes contables que describe ni la documentación de respaldo de las operaciones registradas -como única forma de acreditar fehacientemente una pérdida tributaria-, de lo cual se infiere que el juez tributario no estaba en condiciones de resolver el conflicto jurídico planteado por falta de elementos de



convicción, resultando, entonces, que -en el caso concreto- era procedente y obligatorio abrir un término probatorio.

La falta de antecedentes para desvirtuar lo observado en etapa administrativa fue también ratificada por el fiscalizador en su informe, al reprochar a la empresa contribuyente no haber aportado la documentación pertinente en la etapa de control, reconociendo que manifestó que *“la aportará durante el término probatorio”* o en *“la oportunidad procesal pertinente”* o que se *“justificará”*, asistiéndole el derecho de producir prueba para acreditar sus afirmaciones y al tribunal la obligación de abrir el término probatorio, durante la tramitación de la acción de reclamación, por existir *“controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente”*.

En las condiciones anotadas, los razonamientos del fallo de primer grado, que el de segunda instancia hizo suyos, en un procedimiento regido por las normas de la antigua justicia tributaria -donde la autoridad administrativa oficiaba de juez y parte-, no exime a quien estaba llamado a ejercer labores jurisdiccionales de cumplir las normas de un debido procedimiento, pues no hacerlo, como aconteció en el caso de la especie, vulnera el derecho del contribuyente a presentar prueba y a ser escuchado por una autoridad imparcial.

La apertura de un término probatorio es un trámite esencial de procedimiento, una vez verificada la hipótesis prevista por la legislación, y, por ello, el derecho a probar en un término legal fijado para ese fin, es la vía procesal idónea para desvirtuar tanto lo observado por el fiscalizador como la obligación tributaria imputada, sin perjuicio de la prueba aportada en sede administrativa o al interponer la acción de reclamo, -pues siempre le asistirá- el derecho de rendirla durante el procedimiento -sede jurisdiccional- como lo ofreció formalmente el contribuyente, lo que el tribunal tuvo presente.

Décimo: Que, de lo que se viene reflexionado, es dable concluir que la controversia de autos incluía aspectos fácticos y jurídicos vinculados con una serie de partidas de gastos rechazados, razón por la cual el tribunal de primer grado estaba obligado a recibir la causa a prueba en la forma prevista en el artículo 132 del Código Tributario, en vigor a esa data.

La omisión constatada dice relación con un trámite esencial del procedimiento reconocido en el N° 3 del artículo 795 del Código Procedimiento Civil, razón por la cual constatado el vicio denunciado procede hacer lugar al



recurso por esta segunda causal e invalidar del fallo y el procedimiento como se dirá en lo resolutivo de esta sentencia.

Undécimo: El recurrente solicitó que, acogida esta causal de nulidad, se declare que no se han devengado los reajustes, intereses penales y multas desde que se interpuso reclamación hasta la dictación de este fallo, de conformidad a lo previsto en el artículo 53 inciso quinto del Código Tributario.

Como se razonó previamente el órgano jurisdiccional denegó el derecho del contribuyente a un término probatorio aun cuando el asunto controvertido trataba acerca de la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría.

Por su parte, el precepto citado dispone: “No procederá el reajuste ni se devengarán los intereses penales a que se refieren los incisos precedentes, cuando el atraso en el pago se haya debido a causa imputable a los Servicios de Impuestos Internos ...”.

Los intereses moratorios encuentran justificación en el atraso en el cumplimiento de la obligación tributaria, pero el mismo precepto prevé que dicho atraso pueda obedecer a una causa no imputable al contribuyente. Para que se configure la mora respecto del impuesto adeudado constituye exigencia legal que el no pago del tributo se deba a causa atribuible al contribuyente, lo que no se configura en el caso que se revisa.

De lo dicho es posible concluir que, en el caso propuesto, la generación de intereses durante el transcurso del tiempo que media entre la fecha en que se citó para fallo en primera instancia -29 de diciembre de 2016- hasta la fecha del presente, carece de base legal, por cuanto no se ha producido por la simple mora en el pago del impuesto.

Por consiguiente, durante el tiempo que transcurrió entre las fechas anotadas no se cumple con la exigencia requerida por la ley para que nazcan intereses moratorios, de suerte que dicho periodo no puede ser tomado en consideración para aumentar la obligación tributaria.

Sin embargo, las consideraciones que anteceden no pueden extenderse a los reajustes que han de aplicarse al tiempo de duración del proceso, aunque se encuentren previstos en la misma norma, por cuanto persiguen mantener el valor de lo debido y para alcanzar tal finalidad han de ser dispuestos, ya que si así no se hiciera el contribuyente no llegaría a solucionar completamente el tributo



debido. Tampoco se extiende lo dicho a las multas por tratarse de un concepto no recogido en la norma.

Por estas consideraciones y lo dispuesto en las normas legales citadas, **se acoge el recurso de casación en la forma** interpuesto por la empresa reclamante SERMOB S.A. contra las sentencias de primera y segunda instancia de treinta de diciembre de dos mil dieciséis y de cinco de enero de dos mil dieciocho, respectivamente, las que se invalidan, dejando sin efecto, además, en la resolución de veintinueve de diciembre de dos mil dieciséis, la parte que no dio lugar a recibir la causa a prueba y citó para fallo, retrotrayéndose **la causa al estado** que el tribunal tributario no inhabilitado -Director Regional del Servicio de Impuestos Interno que corresponda- dicte la interlocutoria de prueba, debiendo continuar con la tramitación de la misma hasta el pronunciamiento de la sentencia definitiva.

Por lo señalado en el motivo undécimo de este fallo, el **contribuyente no pagará intereses moratorios** entre el 29 de diciembre de 2016 y la fecha de esta sentencia.

Por lo antes resuelto y lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 808 del Código de Procedimiento Civil, se tiene por no presentado el recurso de casación en el fondo contra la misma sentencia

Regístrese y comuníquese.

Redactó la ministra señora González Troncoso.

Rol N°7.053-2019.

Pronunciado por la Cuarta Sala de la Corte Suprema integrada por las ministras señoras Gloria Ana Chevesich R., María Angelica Repetto G., Jessica González T., Mireya López M., y la abogada integrante señora Leonor Etcheberry C. No firma la ministra señora González, no obstante haber concurrido a la vista y al acuerdo de la causa, por estar con feriado legal. Santiago, treinta de septiembre de dos mil veinticinco.





En Santiago, a treinta de septiembre de dos mil veinticinco, se incluyó en el Estado Diario la resolución precedente.

