

LA LIQUIDACIÓN DE IMPUESTOS COMO ACTO ADMINISTRATIVO VÁLIDO DE INTERPRETACIÓN DE LEYES TRIBUTARIAS. CORTE SUPREMA, 11 DE NOVIEMBRE DE 2014, ROL N° 16.350-2013.

Arturo Selman Nahum

Magíster en Tributación, Universidad de Chile.
Diplomado en Derecho Procesal Tributario, Universidad de Chile.
Abogado, Universidad Diego Portales.
Asociado Senior en Philippi Prietocarrizosa & Uría.
Profesor del Diplomado en Tributación, Universidad de Chile.
Colaborador CET UChile.



RESUMEN

La sentencia dictada por la Corte Suprema con fecha 11 de noviembre de 2014, en causa Rol N°16.350-2013, se pronuncia sobre un recurso de casación en la forma y en el fondo conocido por nuestro máximo tribunal, en que, con motivo de una discusión a propósito del plazo que disponía el contribuyente para reclamar ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros de una liquidación de impuestos notificada antes de la entrada en vigencia de la Ley N°20.322, efectúa una novedosa interpretación, en particular, porque considera la liquidación de impuestos como un acto administrativo susceptible de interpretar la ley tributaria en los términos del artículo 26 del Código Tributario.

1.- INTRODUCCIÓN

El presente artículo abordará la sentencia dictada por la Corte Suprema (en adelante e indistintamente “Corte”) con fecha 11 de noviembre de 2014, que rechazó un recurso

de casación en la forma y en el fondo interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos (en adelante e indistintamente “Servicio”), en contra de la sentencia dictada con fecha 5 de noviembre de 2013 por la Corte de Apelaciones de Puerto Montt, que confirmó la sentencia de primera instancia dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero (en adelante “TTA”) de la Región de los Lagos, que dejó sin efecto la liquidación N°210301000002, de fecha 25 de enero de 2012.

En particular, se analizarán dos aspectos a saber: (1) El plazo que disponían los contribuyentes para reclamar ante los TTA, contra una liquidación de impuestos notificada antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322; y (2) la posibilidad de comprender una liquidación de impuestos como un acto administrativo susceptible de interpretar leyes tributarias en los términos del artículo 26 del Código Tributario, y en su mérito, la opción del contribuyente de acogerse a ella de buena fe.

2.- BREVE DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

Mediante liquidación N°210301000002, de fecha 25 de enero de 2012, emitida por la X Dirección Regional de Puerto Montt del Servicio de Impuestos Internos, se determinaron diferencias de impuestos en contra del contribuyente por la suma de \$96.197.992, incluido reajuste e intereses, con motivo de un proceso de justificación de inversiones.

El contribuyente dedujo reclamo ante el TTA de la Región de los Lagos, en contra del referido acto administrativo, en procedimiento general de reclamaciones, fundado básicamente en los siguientes argumentos:

El contribuyente en lo principal de su presentación de fecha 15 de mayo de 2012, dedujo incidente de nulidad de la liquidación N°210301000002, fundado en que la citación que se expone en el cuerpo de dicha liquidación, jamás le habría sido notificada, siendo obligatorio dicho trámite en un proceso de fiscalización de justificación de inversiones. Adicionalmente, denuncia que el acto administrativo adolece de graves errores, en particular, que el anexo que se acompañó a la liquidación contiene la individualización de una serie de bienes inmuebles (inversión) de otro contribuyente, y que la liquidación no se encuentra debidamente fundamentada. El contribuyente, en el primer otrosí de su presentación de fecha 15 de mayo de 2012, dedujo en subsidio reclamo tributario, reiterando como defensa la falta de fundamentación de la liquidación, y además justificó el origen de las inversiones cuestionadas por el Servicio de Impuestos Internos.

El Servicio de Impuestos Internos, en primer lugar, se opuso al incidente de nulidad, indicando que la citación que se singulariza en la liquidación N°210301000002 le fue notificada al contribuyente en uno de los domicilios que habilita el artículo 13 del Código Tributario, que ella no es un trámite obligatorio para este tipo de casos, y finalmente, señala que el referido incidente se interpuso fuera del plazo de 60 días hábiles contado desde la notificación de la liquidación.

En segundo lugar, respecto al reclamo deducido por el contribuyente en el primer otrosí de su presentación de fecha 15 de mayo de 2012, sostuvo que el reclamo se interpuso fuera del plazo de 60 días hábiles contado desde la notificación de la liquidación, y agrega que los antecedentes acompañados al juicio por el contribuyente no serían suficientes para acreditar el origen de la totalidad de las inversiones cuestionadas, y que por lo demás, dichos documentos deberían haberse acompañado en sede administrativa, y no en sede jurisdiccional.

El TTA de la Región de los Lagos, respecto del plazo para reclamar, en el considerando sexto de la sentencia de primera instancia, dispuso lo siguiente: *“En tal contexto, el Tribunal concluye que lo que existe en el caso de marras es una derogación sistemática de la norma anterior y que, en consecuencia, no existe ninguna relación entre el plazo contencioso administrativo de 60 días fijado en la antigua norma del artículo 124 del Código Tributario y el nuevo plazo de 90 días fijado por la ley 20.322. A mayor abundamiento, la interpretación sustentada por este sentenciador está más acorde con las normas constitucionales que regulan esta materia, bajo el derecho constitucional de “La igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos”, regulado en el artículo 19 N° 3 de la Constitución Política del Estado”*²⁴⁹.

Respecto de las defensas planteadas por el contribuyente en su presentación de fecha 15 de mayo de 2012, el TTA de la Región de los Lagos acogió el incidente de nulidad, concluyendo lo siguiente: *“De este modo, siendo arbitraria la liquidación recurrida, la sanción constitucional es necesariamente la nulidad de la misma, tal como indica el artículo 7° de la Carta Fundamental, al decir que (inc. 1°) “Los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley”. Y que (inc. 3°) “Todo acto en contravención a este artículo es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señale”. A mayor abundamiento, huelga decir que tanto la citación N° 210301000002, que debía anteceder obligatoriamente a la liquidación, así como el Anexo que debía formar parte de ella nunca fueron acompañados al proceso por el*

²⁴⁹ TTA de la Región de Los Lagos, sentencia de fecha 05.04.2013, RIT GR-12-00007-2012, RUC 12-9-0000178-7.

*Servicio de Impuestos Internos, por lo que el Tribunal desconoce su hipotética existencia*²⁵⁰ (destacado es del TTA).

La sentencia de primera instancia fue apelada por el Servicio de Impuestos Internos, recurso que fue rechazado por la Corte de Apelaciones de Puerto Montt, que confirmó la sentencia de primera instancia, con excepción de los párrafos cuarto, quinto, sexto y séptimo del considerando noveno, que se eliminaron.

Finalmente, el Servicio de Impuestos Internos dedujo recurso de casación en la forma y en el fondo en contra de la sentencia de segunda instancia, denunciando la infracción del artículo 768 números 1 y 7 del Código de Procedimiento Civil, en lo relativo a la casación en la forma, y del artículo 1° de la Ley N°20.322, artículos 115 y 123 del Código Tributario, artículo 70 del Decreto Ley N°824, de 1974, artículo 124 del Código Tributario en su antigua redacción y artículo 24 de la Ley sobre Efecto Retroactivo de las Leyes, respecto de la casación en el fondo.

3.- LAS CUESTIONES JURÍDICAS DE FONDO – EL FALLO DE LA CORTE SUPREMA

La Corte Suprema, a propósito del plazo que disponía el contribuyente para reclamar en contra de la liquidación N°210301000002, dispuso que: “(...) *Para decidir la suerte de esta sección del arbitrio, es necesario en primer lugar, analizar el contenido de la liquidación N° 210301000002, la que en su parte final señala: “Podrá interponer reclamo contemplado en el artículo 124 del Código Tributario, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 115 de dicho cuerpo legal. Si éste reclamo es realizado antes del 1° de febrero de 2012 deberá presentarse ante el Tribunal Tributario correspondiente a la Dirección regional dentro del plazo de 60 días hábiles. En caso de que sea efectuado desde dicha fecha, éste debe ser presentado en el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente a la jurisdicción, dentro del plazo de 90 días. El plazo de presentación comienza a correr a partir de la notificación de la presente liquidación”.*

Décimo quinto: *Que, de la lectura del acápite transcrito en el basamento anterior, se advierte que fue el propio organismo fiscalizador, al practicar la liquidación reclamada, el que concedió al contribuyente el derecho a elegir entre los plazos y jurisdicciones, tomando en consideración la fecha en que se le efectuó la notificación y la inminente entrada en vigencia de la Ley N° 20.322, por lo que el*

²⁵⁰ *Ibíd.*

planteamiento que sustenta ahora por medio de ésta vía de impugnación, se contraponen con lo precedentemente señalado.

Así las cosas, no resulta ajustado a derecho señalar que el reclamo fue deducido de manera extemporánea, desde que el contribuyente se asiló en un pronunciamiento emanado de la propia autoridad administrativa –la liquidación reclamada–, por lo que cobra vital importancia lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario, ya que el contribuyente se ajustó de buena fe a la interpretación entregada a éste por el Servicio de Impuestos Internos²⁵¹ (énfasis agregado).

La Corte Suprema concluye que el contribuyente disponía de un plazo de 90 días hábiles para reclamar en contra de la liquidación N°210301000002, primero, en razón que el propio texto de la liquidación le concedió al contribuyente el derecho a elegir entre los plazos y jurisdicciones, y segundo, porque dicha interpretación es vinculante para la administración tributaria en virtud de lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario.

4.- COMENTARIO

4.1.- En cuanto al plazo que disponían los contribuyentes para reclamar ante los TTA de una liquidación de impuestos notificada antes de la entrada en vigencia de la Ley N°20.322.

En lo referente al primer punto, durante la entrada en vigencia²⁵² de los TTA en nuestro país, se generaron una serie de incidencias respecto de si el plazo que disponían los contribuyentes para reclamar de una liquidación de impuestos notificada antes de la entrada en vigencia de la Ley N°20.322²⁵³, era de 60 días hábiles conforme lo disponía el inciso 3° del artículo 124 del Código Tributario en su antigua redacción, o si era de 90 días hábiles como lo establece el actual artículo 124 inciso 3° del Código Tributario.

Al respecto, es importante destacar que las disposiciones transitorias de la Ley N°20.322 no regularon esta situación, lo que implicó que en definitiva fueran los

²⁵¹ C.S, sentencia de fecha 11.11.2014, Rol N° 16.350-2013.

²⁵² Que se dividió en cuatro etapas entre los años 2010 a 2013.

²⁵³ Pero que al momento de interponer el reclamo tributario, ya había entrado en funcionamiento el TTA correspondiente, siendo el único organismo habilitado para conocer y fallar los reclamos de los contribuyentes.

Tribunales de Justicia, particularmente los TTA, los encargados de dirimir esta controversia. Sobre el particular, y a efectos de graficar las dos grandes posturas que se desarrollaron en la jurisprudencia, de especial interés resulta la discusión que se generó en los autos RIT GR-09-00003-2011, RUC 11-9-0000049-0, seguidos ante el TTA de la Región de Magallanes y la Antártica Chilena, tribunal que en un principio declaró extemporáneo el reclamo del contribuyente, por no haberse interpuesto el reclamo dentro del plazo de 60 días hábiles señalado en el antiguo artículo 124 inciso 3° del Código Tributario, y que luego de un recurso de reposición deducido por el contribuyente, cambió su postura acogiendo el recurso, y en su mérito dio lugar a la tramitación del reclamo, concluyendo así que el plazo para reclamar era de 90 días hábiles.

En síntesis, el TTA de la Región de Magallanes y la Antártica Chilena, en un primer momento recurrió al artículo 24 de la Ley sobre Efecto Retroactivo de la Leyes, para justificar que el plazo para reclamar era de 60 días hábiles contado desde la notificación del acto administrativo, señalando en lo pertinente lo siguiente:

*“SÉPTIMO: De acuerdo con la norma anteriormente citada, y aun cuando en ella se expresa que las leyes concernientes a la substanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir, con lo cual podríamos entender que el plazo en el caso sublime podría haber sido ampliado de sesenta a noventa días hábiles, **no** podemos llegar válidamente a dicha conclusión, pues el mismo artículo 24 en su parte segunda, a reglón seguido, establece una excepción a dicha regla general, disponiendo categóricamente que diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación, con lo que se concluye en este caso, que el plazo legal para presentar la reclamación de autos **era de sesenta días hábiles**, pues al 10 de enero del año 2011, en la XII Región de Magallanes y la Antártica Chilena, estaba plenamente vigente el antiguo texto del inciso tercero del artículo 124 del Código Tributario (...)”²⁵⁴ (énfasis agregado).*

Sin perjuicio del razonamiento anterior, y previo recurso de reposición –con apelación en subsidio– deducido por el contribuyente en contra de la resolución que resolvió declarar extemporáneo el reclamo, el TTA de la Región de Magallanes y la Antártica Chilena cambió su postura, concluyendo que en este tipo de casos no resulta aplicable la segunda parte del artículo 24 de la Ley sobre Efecto Retroactivo de la Leyes, toda vez que para aplicar dicha normativa se necesita de un plazo que ya hubiere empezado

²⁵⁴ TTA de la Región de Magallanes y la Antártica Chilena, resolución de fecha 03.05.2011, RIT GR-09-00003-2011, RUC 11-9-0000049-0.

a correr, circunscrito en el marco de un juicio²⁵⁵, instancia que en el ámbito procesal-tributario se inicia con la presentación el reclamo. En otras palabras, el plazo para reclamar es anterior al juicio y no forma parte del procedimiento general de reclamaciones, lo que impide la aplicación de la norma en comentario²⁵⁶. En esta misma línea, la Corte de Apelaciones de Temuco señaló que el plazo para reclamar una liquidación, giro o resolución es de caducidad, no procesal –ni de prescripción–, por lo que resulta incorrecto intentar resolver esta controversia recurriendo al artículo 24 –o 25– de la Ley sobre Efecto Retroactivo de la Leyes²⁵⁷.

Sobre este primer punto en análisis, y salvo algunas posturas disidentes como la del TTA de la Región de Coquimbo²⁵⁸ y de la Corte de Apelaciones de Iquique²⁵⁹, por regla general los Tribunales de Justicia resolvieron que el plazo para reclamar en casos como el descrito en la sentencia en análisis, era de 90 días hábiles de acuerdo a la actual redacción del artículo 124 inciso 3° del Código Tributario. Otros argumentos a los que se recurrió para justificar que el plazo para reclamar era de 90 días hábiles, fue la infracción al artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de la República en caso de

²⁵⁵ Si bien el artículo 24 de la Ley sobre Efecto Retroactivo de la Leyes no señala expresamente que se trata de un plazo judicial, es dable arribar a dicha conclusión de una lectura armónica de la norma.

²⁵⁶ TTA de la Región de Magallanes y la Antártica Chilena, resolución de fecha 20.05.2011, RIT GR-09-00003-2011, RUC 11-9-0000049-0.

²⁵⁷ Corte de Apelaciones de Temuco, sentencia de fecha 31.05.2011, Rol Ingreso en Corte N° 2-2011: “*Disipada la cuestión antes señalada, necesario resulta entonces desechar en la solución del conflicto las normas previstas en el artículo 24 y 25 de la Ley Sobre Efecto Retroactivo de las Leyes, consignándose además que en dicho cuerpo legal la caducidad como tal no se encuentra tratada*” (énfasis agregado).

²⁵⁸ TTA de la Región de Coquimbo, resolución de fecha 12.04.2011, RIT GR-06-00003-2011, RUC 11-9-0000042-3: “**CUARTO:** *Que, pese a lo que se señala en el número que antecede, la citada Ley sobre efecto retroactivo de las leyes, en su artículo 24 dispone que, las leyes concernientes a la substanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir. Pero los términos que hubiesen empezado a correr y las actuaciones y diligencias que ya estuvieren iniciadas se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación. QUINTO:* *Que, según se ha referido, respecto de actuaciones notificadas antes del primer día de febrero de 2011 y que sean reclamadas ante el Tribunal Tributario y Aduanero a contar de esa fecha, el plazo, en el procedimiento general de reclamaciones, es de 60 días hábiles, ya que ese era el plazo vigente al iniciarse el cómputo y, como ya había empezado a correr al momento de dictarse la Ley, es el que debe aplicarse*” (énfasis agregado).

²⁵⁹ Corte de Apelaciones de Iquique, Roles Ingreso en Corte números 581-2010; 596-2010 y 27-2011.

impedir al contribuyente ejercitar la facultad de revisar una actuación administrativa, relacionado con el derecho a acceder a una justicia más garantista y especializada²⁶⁰⁻²⁶¹.

4.2.- La liquidación de impuestos considerada como un acto administrativo susceptible de interpretación de leyes tributarias en los términos del artículo 26 del Código Tributario

En lo que respecta al segundo punto en análisis, de especial interés resulta la argumentación esgrimida por la Corte Suprema para desechar la alegación formulada

²⁶⁰ Corte de Apelaciones de Temuco, sentencia de fecha 31.05.2011, Rol Ingreso en Corte N° 2-2011: “5.- *Que como consecuencia de lo antes dicho necesario resulta colegir que impedir al reclamante ejercite la facultad de revisar una actuación administrativa ante un órgano jurisdiccional, pugna con el principio del debido proceso consagrado en la Constitución Política de la República en su artículo 19 N° 3, en efecto, si bien este no se encuentra definido, dentro de las numerosas facultades y prerrogativas que le confieren forma a tal principio, se encuentra ínsito en él precisamente el de concurrir ante un Tribunal, defenderse y el de recurrir, según así lo apuntó de manera más pedagógica el Profesor Silva Bascuñan en la Sesión N° 100 de la Comisión Ortúzar, consecuencia de ello, ha de colegirse necesariamente que por aplicación de este principio, y ante la disyuntiva presentada, debe inclinarse el razonamiento hacia la decisión de que debe ser admitido a tramitación el reclamo deducido.-* 6.- *Que siguiendo con el razonamiento anterior, la aplicación del principio antes anotado encuentra además asidero en una circunstancia fáctica dentro del proceso, como lo es el hecho de vencer los 60 días que confería el artículo 124 del Código del Ramo en su antigua redacción, precisamente el mismo día en que comenzaba a regir la Ley N° 20.322 en la esta Región, circunstancia que además permite traer a colación otros principios, como son el de legalidad y especialidad, pues en base a estos determinados conflictos son llamados a ser resueltos por determinados Tribunales, siempre, creados por Ley. Vigente entonces el Tribunal Tributario y Aduanero a la fecha vencimiento del antiguo plazo, puede colegirse que el reclamante se encontraba obligado a reclamar ante el Tribunal antes anotado” (énfasis agregado).*

²⁶¹ Esta misma línea argumentativa fue utilizada por la Corte Suprema en Oficio 4-2012, sobre Informe de Proyecto de Ley N° 48-2011, de fecha 04.01.2012, que en lo pertinente dispuso lo siguiente: “Cuarto: *Que al respecto cabe señalar que el órgano competente para conocer de esas causas no podría ser otro que el Tribunal Tributario y Aduanero, que -por lo demás- ofrece mayores garantías a los contribuyentes. Adicionalmente, la garantía constitucional aludida se refiere al establecimiento por la ley de los tribunales, más no a su instalación o entrada en vigencia efectiva. En cuanto al segundo problema que la moción pretende solucionar -el plazo para deducir reclamación-, cabe señalar que si bien el artículo 24 de la Ley sobre Efecto Retroactivo de las Leyes establece que los términos que hubiesen empezado a correr se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación, por aplicación del principio del derecho al debido proceso, garantizado por el artículo 19 N° 3 de la Carta Fundamental, debiera priorizarse el plazo de 90 días que otorga la Ley N° 20.322”.*

por el Servicio respecto de la extemporaneidad del reclamo. En efecto, a raíz de esta argumentación, y para contextualizar lo novedoso de la postura adoptada en el presente fallo, es que se explicó en el apartado 4.1- lo resuelto por la jurisprudencia sobre el plazo que disponían los contribuyentes para reclamar ante los TTA de una liquidación de impuestos notificada antes de la entrada en vigencia de la Ley N°20.322.

La Corte Suprema, en el considerando décimo cuarto y décimo quinto de la sentencia en análisis, expuso que la propia liquidación reclamada concedió al contribuyente el derecho a elegir los plazos y jurisdicciones²⁶², en cuyo caso, en palabras de la Corte, **“cobra vital importancia lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario, ya que el contribuyente se ajustó de buena fe a la interpretación entregada a éste por el Servicio de Impuestos Internos”** (énfasis agregado).

La Corte Suprema desechó la argumentación del Servicio sin analizar la –eventual– infracción del artículo 24 de la Ley sobre Efecto Retroactivo de la Leyes, que fue lo reclamado por el Servicio de Impuestos Internos en su recurso de casación en el fondo, para lo cual utilizó los propios dichos del ente fiscalizador expuestos en la liquidación como contrapartida a su postura. Si bien se podría haber esgrimido derechamente una infracción a la doctrina de los actos propios²⁶³, o alguno de los argumentos a favor de los 90 días hábiles para deducir el reclamo, la Corte optó por aplicar el artículo 26 del Código Tributario.

En este punto en particular, la Corte innova y genera jurisprudencia de suma relevancia para los contribuyentes. El artículo 26 del Código Tributario, históricamente, ha sido reconocido como aquella norma que consagra el principio de buena fe en materia de tributación. En este sentido, establece que los contribuyentes podrán acogerse de buena

²⁶² Parte final del texto de la liquidación: **“Podrá interponer reclamo contemplado en el artículo 124 del Código Tributario, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 115 de dicho cuerpo legal. Si éste reclamo es realizado antes del 1° de febrero de 2012 deberá presentarse ante el Tribunal Tributario correspondiente a la Dirección regional dentro del plazo de 60 días hábiles. En caso de que sea efectuado desde dicha fecha, éste debe ser presentado en el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente a la jurisdicción, dentro del plazo de 90 días. El plazo de presentación comienza a correr a partir de la notificación de la presente liquidación”** (énfasis agregado).

²⁶³ “Consiste en el deber de sometimiento a una conducta ya manifestada por el sujeto en sus anteriores actuaciones, evitando así la agresión a un interés ajeno, que su cambio provocaría”, en Peñailillo Arévalo, Daniel, **“Obligaciones. Teoría General y Clasificaciones. La resolución por incumplimiento”**, Editorial Jurídica de Chile, 2003, p. 65.

fe a una determinada interpretación oficial del Servicio, en cuyo caso este último no podrá efectuar cobros retroactivos de impuestos.

Si bien la liquidación de impuestos ha sido definida como un acto administrativo destinado a establecer diferencias de impuestos²⁶⁴, lo innovador de la sentencia es que la ha considerado como un acto administrativo destinado a impartir instrucciones para los efectos descritos en el artículo 26 del Código Tributario. A propósito de qué “documentos” son idóneos para comunicar a los contribuyentes una determinada interpretación de la ley tributaria, el artículo 26 del Código Tributario dispone en lo pertinente, lo siguiente: *“No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular”* (énfasis agregado).

Si bien la norma pareciera quedar abierta con la expresión “*u otros documentos oficiales*”, el Servicio de Impuestos Internos, mediante la Circular N°25, de fecha 19 de abril de 2000, dispuso que: *“las únicas formas de comunicación oficial del Servicio con los contribuyentes son las siguientes: Circulares, Resoluciones y Oficios Ordinarios o Reservados”*.

Como puede apreciarse, de acuerdo a la propia interpretación del Director²⁶⁵, la liquidación de impuestos queda fuera de aquellos “documentos oficiales” destinados a

²⁶⁴ Al respecto, la Circular N°58, de 21.09.2000, dispone que: *“la liquidación es toda determinación de impuesto que el Servicio hace a los contribuyentes, incluidas las determinaciones que se hacen sobre la base de tasaciones. Cada liquidación se refiere a un determinado impuesto y a un determinado período tributario, aún cuando en la práctica esta liquidación vaya comprendida en un cuerpo o legajo de liquidaciones correspondientes a diversos impuestos y a distintos períodos tributarios. Con la liquidación culmina el proceso de determinación de diferencias de impuesto, y en ella se fija la posición de la administración respecto del cumplimiento tributario, compeliendo al contribuyente a aceptar la obligación señalada, o en su defecto, a impugnarla mediante la deducción del reclamo respectivo”*.

²⁶⁵ Interpretación que resulta obligatoria únicamente para los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, más no respecto de los contribuyentes y los Tribunales de Justicia. En este sentido véase por ejemplo: (a) Corte Suprema, sentencia de fecha 06.07.1979, Considerando 8°, Rol N°13.337, en Fallos del Mes N°248, julio de 1979, p. 174; y (b) Corte de Apelaciones de Santiago, sentencia de fecha 27.06.2007, Considerando 10°, Rol N°323-2003; en Massone Parodi, Pedro, *“Principios de Derecho Tributario - Tomo I Aspectos Generales”*, tercera edición actualizada y ampliada, Editorial LegalPublishing - Thomson Reuters, 2013, p. 369.

comunicar a los contribuyentes una determinada interpretación tributaria²⁶⁶. Por lo demás, el ente fiscalizador es sumamente cauteloso al momento de emitir pronunciamientos oficiales, justamente porque dependiendo de la situación particular de cada contribuyente, se podría aplicar la interpretación a una situación no prevista o deseada por la autoridad tributaria.

Por lo mismo, no es menor lo expuesto por la Corte Suprema en la sentencia en comento, ya que abre una brecha importante para el Servicio de Impuestos Internos al considerar la liquidación de impuestos como un acto administrativo susceptible de impartir instrucciones a los contribuyentes²⁶⁷.

No se puede perder de vista que muchas veces las liquidaciones de impuestos se emiten de forma centralizada, fundada en meros cruces de información, sin la debida revisión de un fiscalizador, lo que aumenta la posibilidad de errores. Inclusive, en el caso de liquidaciones no centralizadas, bastaría que una determinada operación fuere fiscalizada sin practicarse diferencias de impuestos (dentro del marco de una liquidación que comprende otras partidas liquidadas), o fuese liquidada con un tratamiento favorable para los intereses del contribuyente, para validar el criterio adoptado por este último en operaciones futuras, impidiendo así que en períodos posteriores se le practiquen diferencias de impuestos o se le aplique un criterio más desfavorable, según corresponda, ya que se podría esgrimir que el contribuyente se acogió de buena fe a la antigua liquidación, en cuyo mérito, no se podrían efectuar cobros retroactivos de impuestos²⁶⁸.

²⁶⁶ Aunque la interpretación del Director expuesta en la Circular N°25, de 19.04.2000, es obligatoria únicamente para los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos (según se explicó precedentemente), de todas formas establece un margen de acción para los contribuyentes en caso de querer ampararse en una determinada interpretación contenida en un documento emanado del ente fiscalizador. Por lo demás, los documentos oficiales a los que alude la referida Circular son, salvo contadas excepciones, los que históricamente se han considerado como mecanismos oficiales de comunicación para con los contribuyentes.

²⁶⁷ Si bien en el caso en análisis, la aplicación del principio de buena fe supuso la imposibilidad del Servicio de desconocer que el contribuyente disponía de 90 días hábiles para reclamar, en nada obsta que dependiendo de las particularidades del caso, se adopte esta misma argumentación para sostener la improcedencia de un cobro retroactivo de impuestos.

²⁶⁸ Bajo el supuesto en análisis, lo expuesto en estas páginas podría ser aplicable a una citación, siempre que exista un pronunciamiento expreso de parte del Servicio de Impuestos Internos respecto al tratamiento tributario adoptado en una determinada operación por parte del contribuyente.

5.- CONCLUSIONES

En primer lugar, se analizó la discusión que se generó a nivel jurisprudencial respecto del plazo que disponían los contribuyentes para reclamar ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros de una liquidación de impuestos notificada antes de la entrada en vigencia de la Ley N°20.322, y de cómo primó una postura pro contribuyente, en aras de garantizar una justicia más garantista y especializada.

En segundo lugar, se destacó que el análisis que efectuó la Corte al momento de resolver si el contribuyente disponía de un plazo de 60 o 90 días hábiles para reclamar de una liquidación de impuestos, es del todo innovadora ya que se alejó de los argumentos clásicos esgrimidos en uno y otro sentido, haciendo aplicable el artículo 26 del Código Tributario respecto de un acto administrativo que nunca ha sido considerado como de aquellos destinados a efectuar una interpretación de la ley tributaria en los términos, circunstancias y efectos que dicho articulado expone.

6.- BIBLIOGRAFÍA

Massone Parodi, Pedro, *“Principios de Derecho Tributario - Tomo I Aspectos Generales”*, tercera edición actualizada y ampliada, Editorial LegalPublishing - Thomson Reuters, 2013.

Peñailillo Arévalo, Daniel, *“Obligaciones. Teoría General y Clasificaciones. La resolución por incumplimiento”*, Editorial Jurídica de Chile, 2003.

Normas legales citadas:

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (1861). *Ley S/N: Efecto Retroactivo de la Ley*. Diario Oficial, 7 de octubre de 1861.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (1902). *Ley N°1.552: Código de Procedimiento Civil*. Diario Oficial, 30 de agosto de 1902.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (1974). *Decreto Ley N°824: Ley sobre Impuesto a la Renta*. Diario Oficial, 31 de diciembre de 1974.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (1974). *Decreto Ley N°830: Código Tributario*. Diario Oficial, 31 de diciembre de 1974.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (2009). *Ley N°20.322: Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera*. Diario Oficial, 27 de enero de 2009.

Jurisprudencia citada:

Haidar Mahmud Hassan y Otro contra Servicio Nacional de Aduanas (2011): Corte de Apelaciones de Iquique, sentencia de fecha 24 de marzo de 2011, Rol N° 27-2011.

Hotel Pucón S.A con Servicio de Impuestos Internos (2011): Corte de Apelaciones de Temuco, sentencia de fecha 31 de mayo de 2011, Rol N° 2-2011.

Hotelera Francisco de Aguirre Ltda. con SII Dirección Regional de La Serena (2011): TTA de la Región de Coquimbo, resolución de fecha 12 de abril de 2011, RIT GR-06-00003-2011, RUC 11-9-0000042-3.

Import Export Concur Ltda. con Servicio Nacional de Aduanas (2011): Corte de Apelaciones de Iquique, sentencia de fecha 14 de enero de 2011, Rol N° 596-2010.

Import Export Omer Ltda. con Servicio Nacional de Aduanas (2011): Corte de Apelaciones de Iquique, sentencia de fecha 28 de marzo de 2011, Rol N° 581-2010.

Jose Oscar Mariano Zenteno Flores con Servicio de Impuestos Internos (2013): Corte de Apelaciones de Puerto Montt, sentencia de fecha 05 de noviembre de 2013, Rol N° 8-2013.

Jose Oscar Mariano Zenteno Flores con S.I.I. (2014): Corte Suprema, sentencia de fecha 11 de noviembre de 2014, Rol N° 16.350-2013.

Mutis Idiogoras Roberto- Oposo Jory con S.I.I. (2007): Corte de Apelaciones de Santiago, sentencia de fecha 27 de junio de 2007, Rol N° 323-2003.

Sociedad Frigorífico Patagonia S.A con SII Dirección Regional Punta Arenas (2011): TTA de la Región de Magallanes y la Antártica Chilena, resoluciones de fechas 03 de mayo de 2011 y 20 de mayo de 2011, RIT GR-09-00003-2011, RUC 11-9-0000049-0.

Zenteno Flores con SII-Dirección Regional Los Lagos (2013): TTA de la Región de Los Lagos, sentencia de 05 de abril de 2013, RIT GR-12-00007-2012, RUC 12-9-0000178-7.

7.- ANEXO

Texto completo de la Sentencia:

Santiago, once de noviembre de dos mil catorce.

VISTOS:

En estos antecedentes ingreso Rol N° 16.350-13 de esta Corte Suprema, conocidos en primera instancia por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos, en causa RIT N° GR-12-00007-2012, RUC N° 12-9-0000178-7, por sentencia de cinco de abril del año 2013, se acoge, con costas, el incidente de nulidad deducido por don xxxxxx, en lo principal de su presentación de fs. 1 y siguientes y, en consecuencia, se anula la liquidación N° 210301000002, de 25 de enero de 2012, retro trayéndose el procedimiento administrativo al estado de citar al contribuyente ya individualizado.

Impugnada esa decisión por el representante de la X Dirección Regional de Puerto Montt del Servicio de Impuestos Internos, una sala de la Corte de Apelaciones de Puerto Montt la confirmó, por resolución de 5 de noviembre de 2013, escrita a fs. 281. En contra de este último fallo, la misma parte dedujo recursos de casación en la forma y en el fondo, a fs. 282 y ss., los que se ordenó traer en relación por decreto de fs. 315.

Y CONSIDERANDO:

En cuanto al recurso de casación en la forma:

Primero: Que el recurso de nulidad formal denuncia en primer término, como vicio de casación, la causal N° 1 del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil, al haber sido pronunciada la sentencia por un tribunal incompetente, por cuanto los recurridos emitieron su pronunciamiento en el contexto de una acción de nulidad de derecho público, materia que no ha sido otorgada expresamente al conocimiento del Tribunal Tributario y Aduanero.

Se explica en el arbitrio que la Ley N° 20.322 del año 2009, estableció una judicatura especializada con competencia en lo contencioso administrativo, únicamente referida a asuntos tributarios y aduaneros, por lo que cualquier alegación que formulen los actores que se aparte de las normas que delimitan la competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros debe ser conocida, a falta de una regla especial, por los jueces de letras.

En cuanto a la preparación del recurso, expresa el recurrente haber argüido la incompetencia del Tribunal de primera instancia, al evacuar el traslado del reclamo.

Segundo: Que, enseguida, invoca la causal contemplada en el artículo 768 N° 7 del Código de Procedimiento Civil, y expone que la sentencia recurrida contiene decisiones contradictorias, pues por una parte, en su razonamiento cuarto, expresa de manera inequívoca que la nulidad de derecho público es materia de un juicio ordinario y no de una reclamación tributaria, sin embargo, decide confirmar la sentencia de primer grado que acoge el incidente de nulidad promovido por el contribuyente, el que precisamente se funda en la existencia de una nulidad de derecho público. Por ende, el fallo contiene dos decisiones que se contraponen entre sí, lo que hace procedente la invalidación del mismo al concurrir el vicio denunciado.

Tercero: Que en cuanto a la primera causal del recurso de casación en la forma, fundada en la incompetencia del Tribunal Tributario y Aduanero para conocer y resolver el incidente de nulidad de la notificación de la citación practicada por el Servicio de Impuestos Internos durante la etapa de fiscalización y revisión de la situación tributaria de un contribuyente, además de la nulidad por falta de antecedentes contenidos en la propia liquidación, fundado en que en su anexo se hace referencia a los antecedentes de otro contribuyente, para resolver si en la especie se configura la causal de invalidación denunciada, sin que ello importe un pronunciamiento de esta Corte sobre la competencia del Tribunal Tributario y Aduanero para conocer y resolver el específico asunto controvertido en estos autos, es necesario determinar si el recurrente dio cumplimiento a lo previsto en el artículo 769 del Código de Procedimiento Civil, esto es, si reclamó de la falta de competencia del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos y de la Corte de Apelaciones de Puerto Montt, para conocer y resolver la nulidad de la notificación de la citación N° 192300452, de 8 de julio de 2011, ejerciendo oportunamente y en todos sus grados los recursos establecidos por la ley, pues, de comprobarse el descuido de este extremo legal, el recurso de casación formal deducido no podrá prosperar.

En ese orden de consideraciones, cabe hacer presente que al evacuar el traslado del incidente de nulidad planteado por el contribuyente, el apoderado del Servicio de Impuestos Internos derechamente contestó este incidente, solicitando su rechazo, en primer término, por ser dicha alegación extemporánea; en segundo término, señala que no hay nulidad sin perjuicio, argumentando que la liquidación contiene los datos necesarios para su acabada inteligencia, pues el contribuyente pudo interponer el reclamo de autos. De esta forma el Servicio de Impuestos Internos no planteó cuestión alguna sobre la competencia del tribunal para conocer del incidente de nulidad planteado por el reclamante, por el contrario, dicho ente desarrolló diversos

argumentos destinados a afianzar su petición de rechazo del incidente de nulidad, sin controvertir la competencia del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos para fallar la incidencia en comento, pues al solicitar su rechazo por razones de fondo, necesariamente admitió que dicho Tribunal ostentaba competencia para pronunciarse sobre el mismo.

En su escrito de apelación, el Servicio de Impuestos Internos, planteó nuevamente la extemporaneidad de la acción del contribuyente y en segundo término la supuesta incompetencia del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos, pero esto último sólo como uno más de los diversos fundamentos que le llevan a solicitar al Tribunal de Alzada que deje sin efecto la sentencia dictada por el a quo y, que en su lugar, *“revoque la sentencia de primer grado rechazando en todas sus partes el reclamo interpuesto por xxxxxx y, en definitiva, se confirme la Liquidación N° 21030100002 de 25 de enero de 2012”*, con lo cual, ahora el Servicio reconoce que los jueces de segundo grado tenían competencia para pronunciarse sobre el incidente, pues les solicita que en la sentencia que dicten en lugar de la que busca revocar, fallen desestimando la acción intentada por el contribuyente. Es más, el defecto que se viene comentando se reitera otra vez en el recurso de casación formal en estudio, al solicitarse en su petitorio únicamente que esta Corte, al dictar la correspondiente sentencia de reemplazo, como consecuencia de revocar el fallo de segunda instancia, confirme la Liquidación N° 21030100002, de fecha 25 de enero de 2012.

Cuarto: Que, por otra parte, siguiendo las disquisiciones del recurrente, tratándose en la especie de una supuesta incompetencia absoluta del Tribunal recurrido, el artículo 83, inciso 2°, en relación al artículo 84, inciso 3°, ambos, del Código de Procedimiento Civil, autorizaban al Servicio para promover el incidente de incompetencia absoluta durante la tramitación de este juicio en sus dos instancias, pero siempre antes de la vista de la causa, como prescribe el inciso final del artículo 769 del Código de Procedimiento Civil, precisamente en relación a la causal 1a del artículo 768 del mismo texto. Sin embargo, tampoco impetró este incidente en el proceso de autos.

Quinto: Que, por último, los incisos 2° y 3° del artículo 769 del Código de Procedimiento Civil, estatuyen los supuestos y causales del artículo 768 del mismo texto, en que la ley no requiere la preparación del recurso de casación formal, sin incluir entre aquéllos ni éstos, a la incompetencia del Tribunal planteada en estos autos y, como consecuencia, sin hacer distinciones respecto al tipo de competencia -absoluta o relativa- que se controvierte. Reafirma lo anterior, lo prescrito en el inciso final del artículo 769 ya citado, referido a la causal primera del mentado artículo 768, el cual, nuevamente no discrimina en el tipo de incompetencia del tribunal cuya oportunidad para reclamar regla.

Sexto: Que así las cosas, resulta manifiesto que el recurrente no ha reclamado de la falta de competencia que arguye, oportunamente y en todos los grados establecidos por la ley, en la forma que demanda el artículo 769 del Código de Procedimiento Civil, todo lo cual trae como corolario, según la misma disposición recién citada, que la primera causal del recurso de casación formal sea desestimada.

Séptimo: Que con respecto al segundo motivo de invalidación formal denunciado, que se funda en que la sentencia recurrida contiene decisiones contradictorias, se debe tener en consideración que, para que la causal se configure, es necesario que ésta se refiera a decisiones que sean incompatibles entre sí, de manera que no pueden cumplirse simultáneamente por interferir unas con otras, con prescindencia de las reflexiones o conclusiones consignadas en sus considerandos. Esto es, la sentencia puede razonar en un sentido y argumentar en otro, pero ello no implica la presencia de decisiones contradictorias, aun cuando tal defecto pudiere dar origen a otra causal de casación, distinta de la que se analiza, cual es la falta de consideraciones en que se debe fundar el fallo, vicio que no es posible invocarlo a través de este arbitrio conforme lo previsto en el inciso segundo del citado artículo 768.

Octavo: Que la sentencia que se impugna no contiene ninguna decisión que se contraponga con otra, pues tiene una sola, que determinó confirmar la de primer grado que acoge el incidente de nulidad del contribuyente en todas sus partes; y lo que se hace valer respecto de motivaciones que pugnan entre sí y con lo decidido no constituye, como se dijo, la causal de nulidad invocada. Lo anterior lleva a que el recurso de casación en la forma no pueda prosperar.

En cuanto al recurso de casación en el fondo:

Noveno: Que en el recurso de casación en el fondo se denuncia, en primer término, la infracción del artículo 1° de la Ley N° 20.322, en relación a los artículos 115 y 123, ambos del Código Tributario, y la del artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Señala que el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos, era incompetente para conocer del reclamo tributario interpuesto por el contribuyente, en razón que lo pretendido y obtenido ha sido una acción de nulidad de derecho público, que debe ser conocida por los Tribunales Ordinarios de Justicia, de manera que la regla de competencia contemplada en el N° 1 del artículo 1° de la Ley N° 20.322 y en los artículos 115 y 123 del Código Tributario, confiere a los Tribunales Tributario y Aduaneros la facultad de resolver las reclamaciones tributarias presentadas de conformidad al Libro Tercero del Código Tributario, por lo que no hay razón legal para entender que con la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322 se haya sustituido al órgano competente para conocer de las acciones de nulidad de derecho público

asociadas a actuaciones emanadas del Servicio de Impuestos Internos, desde el Juez de Letras en lo Civil al Tribunal Tributario y Aduanero, porque para que ello fuese posible tendría que haberse establecido una regla de competencia distinta de la que tenía el Director Regional en su calidad de juez tributario, por lo que la pretensión del contribuyente, contenida en su incidencia de nulidad, es improcedente. Arguye que su postura ha sido aceptada por los propios Tribunales Tributario y Aduaneros del país, en reciente jurisprudencia, a la que hace mención en el recurso.

En definitiva, sostiene que son los tribunales ordinarios y no los especiales como es el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos, los llamados a resolver asuntos que digan relación con la nulidad de derecho público, por lo que el sentenciador de primer grado se excedió, actuando más allá de lo que la ley le permite, al acoger el incidente de nulidad interpuesto por el reclamante, cuestión que ha implicado una falta de pronunciamiento respecto de la justificación de inversiones del contribuyente, según dispone el artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta, dejando de resolver de este modo lo controvertido y dejando sin efecto una liquidación que determinaba diferencias de impuestos, sin que el reclamante acreditara en la etapa procesal pertinente el origen de los fondos con que efectuó las inversiones dubitadas. Además, en el caso de autos, no se configura un requisito esencial para declarar la nulidad del acto, toda vez que el interesado no sufrió perjuicio alguno, desde que pudo ejercer todos los derechos que la ley le confiere, por lo que no resultaba procedente declarar la nulidad del acto.

En un segundo acápite acusa la vulneración del artículo 124 del Código Tributario, en su redacción anterior a la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322 y del artículo 24 de la Ley sobre Efecto Retroactivo de las Leyes. Expresa que el Servicio de Impuestos Internos, a lo largo de este procedimiento, alegó que el reclamo fue presentado por el contribuyente fuera del plazo que legalmente tenía, ello porque la Liquidación N° 210301000002 de 25 de enero de 2012 le fue notificada por carta certificada el día 30 del mismo mes y año, estando vigente el artículo 124 del Código Tributario, en su redacción anterior a la Ley N°20.322, que establecía como plazo para reclamar el de sesenta días contados desde la notificación correspondiente, y al haber sido presentado el reclamo el 15 de mayo de 2012, se ha excedido con creces dicho término legal. Por ende, la interpretación efectuada por los sentenciadores, al concluir que, si bien, la nueva judicatura tributaria entró en vigencia el 1 de febrero de 2012 en la Región de Los Lagos, se produjo una derogación sistemática de la norma anterior, al sustituir el plazo de sesenta días por el de noventa días, señalando que éste último es el aplicable en la especie. Estima que en el caso concreto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 24 de La Ley sobre Efecto Retroactivo de las Leyes, el término con el que contaba el contribuyente para presentar su reclamo era de sesenta días, ya que la liquidación

recurrida le fue notificada antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322, cuerpo legal que modificó el plazo para presentar un reclamo en los términos del artículo 124 del Código Tributario, pues al momento de efectuarse la notificación de dicho acto administrativo comenzó a correr el tiempo con el que contaba el contribuyente para interponer su acción, bajo la vigencia de la antigua ley, por lo que el lapso con que contaba para interponer su reclamo al 15 de mayo de 2012, se encontraba de sobra cumplido.

Por lo expresado, pide acoger su recurso de nulidad sustantiva y en definitiva anular la sentencia impugnada, dictando una de remplazo que confirme la liquidación N° 21030100002 de 25 de enero de 2012, con costas.

Décimo: Que para una adecuada decisión del recurso de casación en el fondo impetrado, conviene señalar que a fs. 8, se agregó la Liquidación N° 210301000002, de 25 de enero de 2012, notificada ese mismo día, respecto de la cual el contribuyente, en lo principal de la presentación de fs. 1, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 82 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, incidentó de nulidad la notificación de la citación N° 192300452, que precedió a la aludida liquidación y por los errores y omisiones que dicho acto administrativo contenía, solicitando como consecuencia que se dejara sin efecto la liquidación, retrotrayendo la causa al estado de notificar válidamente la citación. En la misma presentación, subsidiariamente, reclamó contra la liquidación.

El Tribunal, a fs. 20, confirió traslado al Servicio de Impuestos Internos, tanto del incidente de nulidad como del reclamo, dejando la resolución del primero para la sentencia definitiva, frente a lo que el apoderado del Servicio contestó el incidente de nulidad en lo principal de fs. 22 y en su primer otrosí, evacuó el traslado del reclamo.

El fallo de primer grado, según se lee en su motivo tercero, tuvo como hechos no controvertidos por las partes, los siguientes:

a) Como resultado de un proceso de fiscalización de las declaraciones de renta del año tributario 2009, con fecha 25 de enero de 2012, el Servicio de Impuestos Internos, X Dirección Regional Puerto Montt, emitió la liquidación de impuestos N° 210301000002, contra el contribuyente xxxxxx por la suma total de \$96.197.992 pesos, la que le fue notificada ese mismo día;

b) La liquidación N° 210301000002 notificada al contribuyente y reclamada por él, contenía un anexo en que se detallaba la inversión en bienes raíces de un contribuyente distinto, identificado como xxxxxx, RUT xx.xxx.xxx-x;

c) Con fecha 15 de mayo de 2012, el contribuyente deduce ante el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos un incidente de nulidad de la liquidación N° 210301000002 por falta de notificación de la citación mencionada en el cuerpo de la misma y por errores y omisiones contenidos en la liquidación, especialmente, por omisión en el detalle de los antecedentes considerados para practicar la liquidación y por haberse acompañado erróneamente datos correspondientes a otro contribuyente; reclamando en subsidio contra la misma liquidación.

d) El sentenciador de primer grado, al acoger la nulidad, omite pronunciamiento sobre las demás pretensiones hechas valer en subsidio, en el primer otrosí del libelo de fs. 1. La decisión del a quo, es reproducida y confirmada por los sentenciadores de alzada.

Undécimo: Que en lo que concierne al primer acápite del recurso de casación en el fondo, éste se funda en que al acoger el incidente de nulidad planteado por el contribuyente, los jueces del grado han sobrepasado su competencia al pronunciarse de una acción de nulidad de derecho público.

Ahora bien, del análisis de estos antecedentes queda meridianamente claro que el contribuyente, al interponer el incidente de nulidad procesal, lo funda en dos motivos, el primero de ellos es la falta de citación previa a la liquidación reclamada y, el segundo es porque éste último acto administrativo carecería de fundamentación suficiente para su correcta inteligencia, además de que en su anexo se consignan los datos de una tercera persona.

Para acoger la nulidad fundada en que la liquidación no fue precedida de citación, la sentencia de primera grado expresa, en lo pertinente, que es el propio Servicio de Impuestos Internos el que se encarga de señalar por medio de la Circular N° 8 de 7 de febrero de 2000, cuándo la citación debe entenderse como un trámite previo al expresar en su capítulo IV que: *“Se debe emitir cuando el contribuyente no da respuesta a las notificaciones o habiéndola dado no justifica, parcial o totalmente el origen de los fondos aplicados a la inversión, gasto o desembolso, sea a través de documentación o de la presentación de una declaración rectificatoria”*.

De esta manera, el fallo concluye en su razonamiento séptimo que: *“...el trámite de la citación en materia de justificación de inversiones resulta obligatorio para el Servicio de Impuestos Internos. En efecto, del tenor literal del artículo 21 inciso primero, fluye que la obligación de acreditar la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deben servir para el cálculo del impuesto, recae íntegramente sobre el contribuyente. En caso de que el contribuyente, en consecuencia, incumpla esta obligación procesal, lo que corresponde es que el Servicio practique las liquidaciones o reliquidaciones de impuestos que procedan,*

pero esta consecuencia presupone, como el tenor literal del artículo 21 inciso 2° señala, el cumplimiento previo de los trámites establecidos en los artículos 63 y 64, es decir, del trámite de la citación. A mayor abundamiento, en el caso de marras nos encontramos ante un contribuyente que ha cumplido con sus declaraciones de impuestos. Si ese no fuere el caso, es decir, el contribuyente no hubiera cumplido con esta obligación, el artículo 22 del mismo cuerpo legal exige a la Administración Tributaria, previo a fijar los impuestos que adeude, proceder al trámite de la citación. Entonces, como argumento a fortiori y de racionalidad, si el Servicio de Impuestos Internos está obligado a citar al contribuyente contumaz antes de proceder a la determinación de sus impuestos, con mayor razón debe hacerlo respecto de aquel contribuyente que cumple regularmente con esta obligación”.

Duodécimo: Que, de acuerdo a lo expuesto, la citación previa, es un requisito establecido por el propio Servicio de Impuestos Internos, de manera que la constatación de su omisión importa que el proceso de fiscalización no se ha desarrollado conforme a sus instrucciones, de manera que al acoger el incidente de nulidad por ese motivo, los sentenciadores han hecho una correcta aplicación de la normativa atinente al caso de autos.

Décimo tercero: Que conforme a lo que se ha expresado en el basamento precedente y en cuanto al vicio que denuncia el impugnante, al entender que al acogerse la nulidad basada en que la liquidación practicada al contribuyente no contiene fundamentos pues no especifica de qué inversión se trata, la fecha en que se realizó, el monto y forma de pago de la misma, así como la circunstancia que, en el anexo acompañado se indicaban los antecedentes de otro contribuyente, se emitió un pronunciamiento que excede los límites de la competencia que por ley se ha entregado a los Tribunales Tributarios y Aduaneros, desde que lo que realmente se ha decidido es una nulidad de derecho público, para resolver si en este caso se han cometido las infracciones de ley denunciadas, cabe recordar que la parte recurrente al momento de evacuar el traslado que le fuera conferido, no desmintió la alegación del contribuyente y se excepcionó, argumentando que dichos errores de forma no han acarreado al reclamante un perjuicio de tal envergadura que sea reparable únicamente con la declaración de nulidad. A este respecto, la sentencia de primer grado, confirmada por la Corte de Apelaciones, al acoger el incidente en su razonamiento undécimo señala que: *“En conclusión, teniendo en vista la naturaleza especial de la resolución recurrida, como acto administrativo, y la finalidad de la misma, como afectación potencial al derecho constitucional de propiedad, reconocido en el artículo 19 N° 24 de la Carta Fundamental, al servir de antecedente necesario para un acto de disposición patrimonial del contribuyente afectado en beneficio del Estado, concluye el Tribunal que en este tipo de resoluciones, constatado el vicio, el perjuicio debe necesariamente presumirse. Por*

estas consideraciones, el Tribunal procederá a acoger el incidente de nulidad formulado, como se verá”.

En el caso de autos, y como se señaló en las consideraciones precedentes, la sentencia, por una parte, acoge el incidente de nulidad basado en la falta de citación previa como trámite indispensable para practicar la liquidación, lo que ciertamente importa que la declaración de nulidad por la falta de fundamentos y omisiones contenidas en la liquidación, carece de influencia en lo decidido, pues el fallo de primer grado retrotrajo los antecedentes al estado de citar al contribuyente, de manera que la liquidación ha sido correctamente invalidada, situación que acarrea que la denunciada no tenga la trascendencia pretendida, toda vez que se ha dejado firme aquella decisión de la que la atacada no es más que una consecuencia necesaria.

Décimo cuarto: Que, en lo tocante al segundo acápite del recurso de nulidad sustantiva se funda en que el reclamo fue interpuesto fuera del plazo legal de sesenta días con el que contaba el contribuyente, en atención a que a la fecha en que le fuera notificada la liquidación en la Región de Los Lagos aun no entraba en vigencia la ley N° 20.322, cuerpo legal que modificó el artículo 124 del Código Tributario, disponiendo que el término para interponer la acción de reclamación es de noventa días, por lo que el 15 de mayo de 2012 el original se encontraba de sobra cumplido.

Para decidir la suerte de esta sección del arbitrio, es necesario en primer lugar, analizar el contenido de la liquidación N° 21030100002, la que en su parte final señala: *“Podrá interponer reclamo contemplado en el artículo 124 del Código Tributario, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 115 de dicho cuerpo legal. Si éste reclamo es realizado antes del 1° de febrero de 2012 deberá presentarse ante el Tribunal Tributario correspondiente a la Dirección regional dentro del plazo de 60 días hábiles. En caso de que sea efectuado desde dicha fecha, éste debe ser presentado en el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente a la jurisdicción, dentro del plazo de 90 días. El plazo de presentación comienza a correr a partir de la notificación de la presente liquidación”.*

Décimo quinto: Que, de la lectura del acápite transcrito en el basamento anterior, se advierte que fue el propio organismo fiscalizador, al practicar la liquidación reclamada, el que concedió al contribuyente el derecho a elegir entre los plazos y jurisdicciones, tomando en consideración la fecha en que se le efectuó la notificación y la inminente entrada en vigencia de la Ley N° 20.322, por lo que el planteamiento que sustenta ahora por medio de ésta vía de impugnación, se contrapone con lo precedentemente señalado.

Así las cosas, no resulta ajustado a derecho señalar que el reclamo fue deducido de manera extemporánea, desde que el contribuyente se asiló en un pronunciamiento emanado de la propia autoridad administrativa –la liquidación reclamada-, por lo que cobra vital importancia lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario, ya que el contribuyente se ajustó de buena fe a la interpretación entregada a éste por el Servicio de Impuestos Internos.

De esta manera, el incidente de nulidad y el reclamo fueron interpuestos dentro de plazo legal, esto es, el de noventa días fijado por la modificación que la ley N° 20.322 introdujo al artículo 124 del Código Tributario, normas que han sido debidamente aplicadas al caso de autos.

Décimo sexto: Que, por todo lo que se ha expuesto y razonado, la conclusión a que arriba esta Corte se traduce en que no se ha producido ninguna de las infracciones de ley que sustentan el arbitrio de nulidad sustantivo, el que por tanto también deberá ser desestimado.

En conformidad, asimismo, con lo dispuesto en los artículos 764, 767, 768, 769 y 805 del Código de Procedimiento Civil, **SE RECHAZAN** los recursos de casación en la forma y en el fondo deducidos en lo principal y primer otrosí de la presentación de fs. 282, por la abogada doña xxxxxx, en representación de la X Dirección Regional Puerto Montt del Servicio de Impuestos Internos, contra la sentencia de cinco de noviembre de dos mil trece, escrita a fs. 281.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Künsemüller.

Regístrese y devuélvase.

Rol N° 16.350-13.

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Milton Juica A., Carlos Künsemüller L., Haroldo Brito C. y los abogados integrantes Sres. Luis Bates H. y Alfredo Prieto B. No firma el Ministro Sr. Brito, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por estar en comisión de servicios.

Autorizada por la Ministro de Fe de esta Corte Suprema.

