

Santiago, dieciocho de noviembre de dos mil trece.

Vistos:

Se reproduce la sentencia en alzada.

Y se tiene además presente:

A) Que el recurrente en su escrito de apelación plantea lo siguiente:

I.- En cuanto a la Nulidad Absoluta de supuestas liquidaciones sin número.

1) Que, en primer término el recurrente, alega la inexistencia o nulidad absoluta de "supuestas liquidaciones sin número" que la sentencia definitiva califica de tales, pertinente a los resultados tributarios de los años 2001 a 2004, las que no habrían sido notificadas y, por consiguiente se encuentran consolidados y firmes. Agrega, que aun cuando las supuestas liquidaciones establecieran impuestos, igualmente serian nulas ya que no fueron notificadas.

2) Que al respecto cabe señalar que si bien las liquidaciones notificadas al contribuyente lo son bajo los numerales 1869 y 1870, se aprecia de ellas, como de las notificaciones y citación en que se fundan y la respuesta del contribuyente, que éste se hizo cargo de los periodos 2000 a 2004, a lo que se agrega, que de la lectura del escrito de reclamo no se advierte ninguna alegación sobre la materia.

3) Que, es así, que esta Corte comparte el razonamiento del juez de primer grado, contenido en el párrafo segundo del decisión del considerando 1º) de la sentencia en alzada.

II.- En cuanto a vicio de nulidad procesal por la negativa de diligencias probatorias.

4) Que argumenta el apelante contravención al principio del debido proceso, ante la negativa del Servicio de acceder a diligencias probatorias que resultaban esenciales, esto es el despacho de oficios dirigidos al Servicio de Impuestos Internos y a la Tesorería General de la República, solicitando la remisión de las declaraciones de rentas de los años tributarios 1981 a 1994, como antecedentes administrativos correspondientes a la fiscalización y, declaraciones de renta de la sociedad de toda su existencia legal.

5) Que, al respecto, se debe tener presente que de conformidad al artículo 21 del Código Tributario la carga

probatoria recae sobre el contribuyente, es decir la reclamante debía demostrar la existencia de la perdida que invocaba tanto en su asientos contables, como con la documentación respaldatoria de dichos asientos. No obstante ello, cabe señalar que la prueba solicitada era irrelevante en orden a establecer los hechos fijados por el tribunal, por cuanto el obtener copia de las declaraciones de impuestos, por si solas resultaban insuficientes, puesto que además de ello se requería la contabilidad completa, la que no mantenía en su poder, según el propio contribuyente lo expreso, atribuyéndolo el haber estado sometido a proceso de quiebra entre el año 1984 al año 1996, sin perjuicio de cuestionarse la existencia de ella.

6) Que, en tales circunstancias, no puede entenderse que existe vulneración al artículo 19 N° 3 inciso quinto de la Carta Fundamental, en cuanto dispone que toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado.

III.- En cuanto a la vulneración de disposiciones de orden público.

7) Que, denuncia el recurrente, que el sentenciador atribuye a la acción fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos para fiscalizar los antecedentes y contabilidad de los contribuyentes, el carácter de "imprescriptible", lo que es un error al tenor de lo dispuesto en los artículos 17, 59 y 200 del Código Tributario. Ello cuando se trata de la fiscalización de pérdidas de arrastre.

Agrega, que por disposición legal (artículo 31 N° de la Ley de la Renta) las perdidas constituyen un gasto devengado en el ejercicio en que se producen, debido a que el hecho gravado es la renta como incremento de patrimonio a los efectos del Impuesto de Primera Categoría. Por consiguiente, una vez cumplidos los plazos de prescripción de la acción fiscalizadora del SII, las pérdidas de arrastre quedan firmes para todos los efectos legales. La sentencia se equivoca al sostener que las perdidas deben acreditarse por el contribuyente con respecto a los periodos en que es deducida como gasto tributario, independiente de la fecha en que se haya tenido su origen.

8) Que esta Corte no observa la vulneración alegada por el recurrente en cuanto a la acción fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos, materia ya resuelta en la sentencia en alzada y, compartida en esta instancia. El Servicio de Impuestos Internos para que pueda ejercer su función fiscalizadora respecto de años anteriores con el objeto de validar los hechos que inciden en la declaración de impuesto a la renta, no le basta que el contribuyente tenga contabilizada la pérdida de años anteriores y utilizarla como rebaja de la renta líquida imponible, sino que ella debe estar acreditada con la documentación de respaldo.

9) Que, asimismo, esta Corte comparte la tesis del juez de primera instancia, en cuanto que la pérdida de arrastre por ser un gasto se imputa en el ejercicio que se hace valer, no se devenga. El Boletín N°1 del Colegio de Contadores de Chile, en su numeral 18, se refiere a que se entiende por "devengamiento", definición a la que se debe estar conforme lo dispone la Ley 13.011, artículo 11 letra g).

IV.- En cuanto a la vulneración de principios de confianza legítima, seguridad jurídica y de la doctrina de los actos propios aplicables a la administración.

10) Que, señala el recurrente, que el desconocimiento posterior de una pérdida tributaria ya revisada con anterioridad, vulnera los principios de confianza legítima y de seguridad jurídica reconocidos en los artículos 5,6,7 y 19 N° 26 de la Constitución Política del Estado y, además es contraria a la doctrina de los Actos Propios. Expresa, que la calificación de una actuar maliciosamente falso que la sentencia imputa, lo es con el solo animo de ampliar los plazos de prescripción a 6 años, lo que se contradice con los procesos de fiscalización que se llevaron a efecto en los ejercicios 1998 y siguientes.

11) Que respecto de este punto, el Título IV, Párrafo 1° del Código Tributario, establece dentro de los medios especiales de fiscalización que tiene el SII, el examen de las declaraciones presentadas por el contribuyente. El artículo 59 del Código Tributario, dispone que dentro de los plazos de prescripción, el Servicio de Impuestos Internos podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes. Por otra parte el artículo 60, inciso

primero, establece que con el objeto de verificar la exactitud de las declaraciones o obtener información, el SII podrá examinar los inventarios, balances, libros de contabilidad y documentos del contribuyente, en todo lo que se relacione con los elementos que deban servir de base para la determinación del impuesto o con otros puntos que figuren o debieran figurar en la declaración.

12) Que, teniendo presente lo expuesto, se concluye que la acción fiscalizadora del Servicio se ha enmarcado en las prerrogativas que le confiere la normativa señalada, por lo que solo cabe rechazar la alegación del contribuyente.

V.- En cuanto a la vulneración del principio de buena fe en materia tributaria.

13) Que se invoca por el contribuyente el artículo 26 del Código Tributario, en cuanto el SII está impedido de cobrar retroactivamente impuestos cuando el contribuyente se ha acogido de buena fe a una determinada interpretación de la ley tributaria, según se observa del Oficio N° 4054 de 20 de octubre de 2000, dictado en los períodos que se pretende liquidar y cobrar impuestos de manera retroactiva. En el caso, considerar los intereses que posteriormente eran extinguidos por efectos del artículo 165 de la Ley de Quiebras, como un gasto aceptado tributariamente y que no afectaban los resultados tributarios válidamente consolidados con anterioridad.

14) Que, la pérdida de arrastre hecha valer por el contribuyente, lo es al año tributario 2004, fecha a la cual, se encontraba vigente, en la materia, el Oficio del SII N° 3066 de 28 de agosto de 2002, el cual refiere que la pérdida conformada por intereses y reajustes de obligaciones extinguidas por el sobreseimiento decretado en la quiebra también se extingue. En consecuencia, no existe vulneración al principio de buena fe en la interpretación administrativa.

VI.- En cuanto a la vulneración del principio de la legalidad tributaria y de legalidad de la administración.

15) Que, finalmente manifiesta el recurrente, existir reiterada vulneración de normas legales expresas que resultan obligatorias para el SII en su accionar, como el mandato que le obliga a revisar solo dentro de los plazos de prescripción y la prohibición de revocar y dejar sin efecto

los actos propios que generaron un beneficio legítimo para el contribuyente, por lo que los actos ejercidos por el SII y que han sido objeto del reclamo, resultan invalidados, debiendo declararse la nulidad de Derecho Público de los mismos.

16) Que, en cuanto a las nulidades de Derecho Público alegadas, fundada en la vulneración del principio constitucional de legalidad del SII, como el principio de legalidad en materia tributaria, como ya se ha resuelto por el juez tributario, deben ser rechazadas, por cuanto la competencia para conocer las acciones de nulidad de derecho público se encuentra entregada a los tribunales ordinarios de justicia, en razón de la materia.

B) EN CUANTO A LA PETICION SUBSIDIARIA: PRESCRIPCION DE LA ACCION FISCALIZADORA Y DE COBRO DE IMPUESTOS.

17) Que esta Corte comparte las argumentaciones del juez de primera instancia, en cuanto al actuar malicioso del contribuyente con el objetivo de obtener devolución de impuestos. Es así como no hay constancia de la presentación de declaraciones de Impuesto a la Renta por los años tributarios 1981 (año de generación de la pérdida), 1982 y 1983, a la que se suma que durante el procedimiento de quiebra - años 1983 a 1996 -, según expresa el reclamante, no se presentaron. Tampoco antecedentes respecto de pérdida de los años 1982, 1983 y 1984 correspondiente a intereses derivados de préstamos.

18) Que, si bien, durante los años 1983 a 1996, la sociedad, antecesora del contribuyente, se vio afectada por un procedimiento de quiebra, periodo en el cual, según como ya se expresó, no se efectuaron declaraciones de impuesto a la renta, la que finalizó con el sobreseimiento definitivo, lo cierto es que debió al menos mantener en su poder las declaraciones anteriores (años tributarios 1981 y, 1982) y posteriores a tal periodo (años tributarios 1997 y 1998), como efectuar alguna gestión al respecto, si su intención era hacerlas valer a futuro.

19) Que, de esta manera resulta improcedente que el recurrente haga valer su derecho a las pérdidas de arrastre objetadas en las liquidaciones.

Por estas consideraciones y lo dispuesto en los artículos 139 y 200 del Código Tributario, se **confirma** la sentencia de once de enero de dos mil trece, escrita a fojas 211 y siguientes.

Aprobada con el voto en contra del abogado integrante señor López Reitze, quien estuvo por revocar la sentencia en alzada y hacer lugar a la solicitud de uso de pérdidas de arrastre solicitadas por el contribuyente, por los argumentos siguientes:

1º) Que un principio general del derecho, que infunde a todas sus ramas, y por ello también al derecho tributario, es el de la certeza o fijación jurídica. En tal sentido, irremediablemente vinculado a dicho principio está la institución de la prescripción que, entre otras, es uno vehiculo de orden superior idóneo para permitir aquella necesaria certeza jurídica.

2º) Que, al respecto, los principios y normas generales de la prescripción están tratados en el Título XLII del Libro Cuarto, artículos 2492 y siguientes del Código Civil, que son un reflejo de lo expresado en el mensaje de dicho cuerpo normativo, que al presentar la obra jurídica expresa *"Innovaciones no menos favorables a la seguridad de las posesiones y al crédito encontraréis en el título De La Prescripción. La de treinta años continuos rechaza todos los créditos, todos los privilegios, todas las acciones reales. Toda obligación personal que ha dejado de exigirse en el mismo espacio de tiempo perece. Pero esta excepción debe siempre alegarse por el que pretende gozar de su beneficio, los jueces no pueden suplirla"*.

3º) Que, por crédito, necesariamente debe entenderse a una obligación, en la que existe un sujeto pasivo o deudor y un sujeto activo o acreedor. Tal situación, se da en materia tributaria, con ocasión de la obligación tributaria, en que el deudor es el contribuyente y el acreedor es el fisco. Precisamente la obligación tributaria principal, es aquel vínculo jurídico existente entre el contribuyente y el fisco, en virtud del cual el primero debe dar o entregar una suma de dinero al fisco, por haber ocurrido a su respecto un hecho gravado. Asimismo, hay obligaciones tributarias de carácter accesorias, que se traducen en que el sujeto pasivo u

obligado, que es el contribuyente, debe cumplir con prestaciones de hacer respecto de su acreedor fiscal. Entre estas últimas, destaca principalmente la obligación de declaración del contribuyente, en virtud de la cual, este informa al fisco la existencia u ocurrencia a su respecto de un hecho gravado, y por extensión a raíz de ello, nace la obligación principal de pagar una cantidad de dinero por concepto de impuesto.

4º) Que, sin perjuicio de lo anterior, existen obligaciones accesorias de hacer, consistentes también en declaración, pero de resultados del contribuyente, en virtud del cual, éste informa a la autoridad tributaria su renta líquida imponible, como resultado del ejercicio tributario respectivo, lo que no es más que indicar la situación de ingresos, egresos, agregados y deducciones a efectos de presentar el resultado del ejercicio, y si respecto de éste corresponde o no al declarante efectuar un pago en arcas fiscales, por haberse producido el hecho gravado con Impuesto a la Renta. En el mismo sentido, está la obligación de declarar los ingresos y gastos que dan origen al débito y crédito fiscal, a efectos de determinar la obligación principal de pago del Impuesto al Valor Agregado.

5º) Que, de lo anterior, resulta que las obligaciones accesorias de declaración están íntima y permanentemente relacionadas con la principal de pago del impuesto.

6º) Que, es a partir de ellas, que nace el derecho de la autoridad tributaria, de revisar las declaraciones que el contribuyente haya efectuado en cumplimiento de su obligación accesorias, o bien de revisar en aquellos casos en que el contribuyente debiendo cumplir con su obligación de declaración, no lo ha hecho; lo anterior precisamente a efectos de corroborar si la determinación de existencia o no de un hecho gravado por parte del contribuyente, es correcta o incorrecta, o bien completa o incompleta.

7º) Que, precisamente respecto de aquella facultad de revisar, que se traduce en una citación al contribuyente o en una solicitud de antecedentes, en caso de consulta voluntaria del contribuyente, es que opera la institución de la prescripción con el fin único de establecer la certeza jurídica comentada en los motivos anteriores.

8º) Que, así las cosas, el fisco -en este caso el Servicio de Impuestos Internos, está dotado de un plazo legal para formular una citación o una revisión de los antecedentes fundantes de una declaración. Así, de la relación de los artículos 63 y 200 del Código Tributario, el Servicio de Impuestos Internos puede solicitar a un contribuyente antecedentes hasta 3 años contados desde la fecha en que se formuló dicha declaración, o bien respecto de hechos gravados, eventualmente no declarados, hasta el plazo de 3 años contados desde la fecha en que expira el plazo legal en que debió efectuarse el pago del impuesto, o bien el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria principal

Dicho plazo, también puede ampliarse por la citación que el Servicio de Impuestos Internos efectúa al contribuyente, lo que permite ampliar hasta en tres meses adicionales el plazo de prescripción antes señalado.

Más aún, el propio artículo 200 del Código Tributario, vincula la obligación principal de pago y accesoria de declaración, ampliando en 3 años más el plazo de prescripción para *"la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa. Para estos efectos, constituyen impuestos sujetos a declaración aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto"*.

9º) Que para los efectos antes señalados, el artículo 60 del Código Tributario dispone que *"Con el objeto de verificar la exactitud de las declaraciones o de obtener información, el Servicio podrá examinar los inventarios, balances, libros de contabilidad y documentos del contribuyente, en todo lo que se relacione con los elementos que deban servir de base para la determinación del impuesto o con otros puntos que figuren o debieran figurar en la declaración"*. En consecuencia, el contribuyente necesariamente debe tener guardada toda la documentación de respaldo de una declaración, por los plazos de prescripción en los cuales la acción o facultad revisora del Servicio de Impuestos Internos, se encuentre vigente.

10º) Que, así las cosas, una declaración no adquiere el carácter de firme, fija o cierta, sino hasta el termino del

plazo en que el Servicio Puede revisarla para los efectos del artículo 60 del Código Tributario, y durante todo ese periodo, necesariamente debe contar con la documentación de respaldo de la misma, por cuanto es el sustento material de la información contenida en una declaración. Asimismo, en caso de no haberse formulado una declaración, la autoridad tributaria tiene el mismo plazo para revisar los antecedentes, contados desde el vencimiento del plazo en que debió enterarse el pago del impuesto que grava el hecho gravado no declarado. Pasados esos plazos, por aplicación del principio general del derecho de certeza o fijeza jurídica, opera la prescripción.

11°) Que la prescripción, necesariamente otorga el carácter de firme de una declaración, y ya no puede ser objeto de revisión por la autoridad tributaria, en cuanto a su forma, ni tampoco en cuanto a su sustrato remoto constituido por la información fundante de la misma; de ahí que pasados los plazos de prescripción, considerados en su máxima extensión, el contribuyente puede deshacerse sin sanción o multa alguna de las fuentes documentales que sirven de base para una determinada declaración.

12°) Que lo mismo opera respecto de hechos gravados eventualmente no declarados, o incompleta o erróneamente declarados en que el Servicio de Impuestos Internos, pierde la acción de revisión de información que pudiera fundar o no la existencia de un hecho que este gravado con un impuesto.

13°) Que, respecto de declaraciones que dan cuenta de resultados de un contribuyente, en que éste ha informado al Servicio de Impuestos Internos la existencia de una utilidad o pérdida, el cómputo del plazo de prescripción comienza a contarse de la fecha de esa declaración, y en tal el fisco podrá ejercer las facultades revisoras antes comentadas, a efectos de determinar la forma en que se determinó aquella Renta Líquida Imponible que arrojó un resultado determinado, sea de utilidad, neutro o negativo, es decir, revisar si efectivamente a ese respecto ha nacido o no la obligación principal de pago de un impuesto y, en éste último si la determinación del impuesto ha sido correcta o no.

14°) Que, el sistema de flujo de resultados, permite que una pérdida ocurrida en un ejercicio determinado, sea llevada

a otro ejercicio. Lo anterior, porque el flujo de operaciones de un contribuyente es continuo, Así si al 31 de diciembre de un año determinado, el resultado es una pérdida, al día siguiente, esto es el 1 de enero, parte con esa pérdida, la que podrá ser o no revertida con los ingresos de ese respectivo año, y así sucesivamente.

15°) Que, por ello, por aplicación de principios contables básicos, todo balance tiene una cuenta de resultado del ejercicio, que refleja la situación particular de aquel ejercicio, pero también una partida de resultado acumulado que es el reflejo de lo ocurrido en ejercicios anteriores, el que puede ser negativo, y en tal caso, se denomina una pérdida de arrastre.

16°) Que, por ello, la cuenta de resultado acumulado debe llevarse al libro mayor en que se reflejan los movimientos de aquella cuenta, y contrastarse con los balances y resultados de años anteriores, y así poder determinar la historia de aquella cuenta de arrastre. Pero, determinar la historia de la cuenta, no es lo mismo que revisarla ad infinitum. Son conceptos distintos y suponen facultades distintas.

Así, la facultad de determinar la historia de una cuenta de pérdida de arrastre, en si no Merece reproche alguno desde el punto de vista de la certeza jurídica, es mas, la certeza supone que la historia sea determinada, a efectos precisos de "determinar" cuando se produjo, en qué ejercicio.

Empero, determinada que sea la historia, solo se puede "revisar" y solicitar hasta el punto máximo del plazo de prescripción antes señalados, pues precisamente por aplicación de los principios de certeza jurídica, pasados aquellos plazos, lo anterior adquiere el grado de cierto, fijo e inamovible por la autoridad.

17°) Que, de lo expresado resulta que si el contribuyente apelante, ha solicitado el uso de una pérdida originada a comienzo de los años 80, y desde esa fecha, se han hecho declaraciones de impuesto a la renta, incluso habida consideración de ciertas lagunas por algunos años, es también cierto que desde que comenzó nuevamente a declarar, se informaba la situación de resultados acumulados.

18º) Que, por lo anterior, el uso actual de una pérdida cuyo origen data de plazos en exceso superiores a los de prescripción, no impide al Servicio de Impuestos Internos, determinar la historia de la misma, pero éste no puede solicitar la información fundante de aquella, es decir revisarla en cuanto a su origen, porque el plazo para ello, se encuentra largamente vencido y necesariamente ha operado a ese respecto la prescripción, adquiriendo dicho resultado el carácter de firme.

19º) Que sostener lo contrario, significaría ir contra el principio general varias veces mencionado en los motivos anteriores, contra la institución de prescripción y en definitiva, podría dar lugar al razonamiento lógico del absurdo que la obligación de mantener la información que sustenta los libros contables y las respectivas declaraciones, es imprescriptible.

Regístrese y devuélvase con sus agregados.

Redacción del voto de mayoría, la Ministro señora Elsa Barrientos Guerrero. El voto disidente, el señor Lopez Reitze.

Rol N° 1326-2013.-

Pronunciada por la **Undécima Sala** de esta Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, presidida por la Ministro (S) señora Gloria Solís Romero e integrada por la Ministro (S) señora Elsa Barrientos Guerrero y, abogado integrante señor José Luis López Reitze. Autorizada por Ministro de Fe de esta Corte.

En Santiago, dieciocho de noviembre de dos mil trece, notifiqué por el Estado de de hoy la resolución precedente.