

**SERVICIOS DE TRANSPORTE BLUE LIMITADA CON SERVICIO DE
IMPUESTOS INTERNOS: SOBRE EL REFORZAMIENTO DE LA OBLIGACIÓN
DE FUNDAMENTAR LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS**

*SERVICIOS DE TRANSPORTE BLUE LIMITADA / SERVICIO DE IMPUESTOS
INTERNOS: ABOUT THE REINFORCEMENT OF THE OBLIGATION TO
SUBSTANTIATION OF ADMINISTRATIVE ACTS.*

Patricio Casas Farías*

RESUMEN: Se realiza el comentario a la sentencia rol N° 7465-2018 de fecha 1 de octubre de 2020 que acoge el recurso de casación en la forma e invalida la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago rol N° 73-2017 (Tributario), dictando la correspondiente sentencia de reemplazo. En particular, se destaca el razonamiento de la Excelentísima Corte Suprema respecto a la obligación de fundamentar adecuadamente el acto administrativo como una garantía establecida en favor de los contribuyentes. Respecto a la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago (73-2017), se critica el razonamiento de los jueces para denegar la admisión de pruebas en segunda instancia.

PALABRAS CLAVES: fundamentación del acto administrativo, valoración probatoria.

ABSTRACT: The comment is made on the sentence N° 7465-2018 dated October 1, 2020, which accepts the cassation, it therefore annulled the judgment of the Court of Appeals of Santiago N° 73-2017 (tax), issuing replacement sentence. In particular, the reasoning of the Supreme Court stands out regarding the obligation to adequately substantiate the administrative act as a guarantee established in favor of the taxpayers. Regarding the judgment of the Court of Appeals of Santiago (73-2017), the reasoning of the judges to deny the admission of evidence in the second instance is criticized.

KEYWORDS: substantiation of administrative act, evidence assessment.

1. ANTECEDENTES GENERALES DEL JUICIO

En los autos de ingreso rol N° 7465-18, sobre procedimiento general de reclamo tributario, la Excelentísima Corte Suprema conoció y resolvió mediante sentencia de fecha 1 de octubre de 2020, los recursos de casación en la forma y en el fondo deducidos por la sociedad Transportes Blue Limitada, en contra de la sentencia de segunda instancia dictada el día 4 de diciembre de 2017 por la Ilustrísima Corte de Apelaciones en autos rol N° 73-2017 (tributario), la cual, confirmando lo resuelto por el Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, rechazó el reclamo interpuesto por el contribuyente en contra de una resolución que rechazó la solicitud de devolución de PPUA presentada para el año tributario 2013.

El fundamento del reclamo presentado por el contribuyente alega la arbitrariedad de la resolución recurrida, por cuanto, esta carecería de una adecuada fundamentación. Esto, en atención a que el SII no habría ponderado los antecedentes aportados por el contribuyente,

* Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. Magíster en Tributación de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile. (pcasasf@ug.uchile.cl). Recibido el 2 de noviembre de 2020, aceptado el 1 de diciembre de 2020.

sobre los cuales –conforme indica un Acta de Recepción de Documentos emitida por el mismo Servicio– el contribuyente habría dado cumplimiento total al requerimiento emanado del ente fiscalizador.

Sin perjuicio de lo anterior, el SII no solo habría omitido el análisis de dicha documentación, sin pedir antecedentes adicionales, sino que, a partir de una supuesta falta de antecedentes, procedió a rechazar la devolución de PPUA solicitada por el contribuyente. Es decir; pese a haber señalado al contribuyente que este habría dado cumplimiento total al requerimiento, sin mediar la solicitud de otros antecedentes adicionales, procedió a rechazar la devolución por *falta de antecedentes*.

Contra el acto el contribuyente presentó reclamo tributario, siendo el mismo rechazado por el Tribunal Tributario y Aduanero (TTA) en base a la existencia supuesta de *cosa juzgada*. Para esto, el Juez de Primera Instancia, basó su argumentación en que el contribuyente habría iniciado un reclamo en contra de una resolución similar a la reclamada, pero correspondiente al ejercicio tributario anterior, sobre la cual luego se habría desistido. Para sustentar la *cosa juzgada* el TTA sostuvo que las alegaciones fueron similares a las presentadas en el proceso de reclamación anterior, motivo por el cual, al haberse desistido, le impediría volver alegar en la presente causa, sobre la base de los mismos hechos, objeto y causa de pedir formuladas en la causa terminada por desistimiento.

Esta decisión es confirmada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago (ICA), la cual omitiendo efectuar un análisis de la prueba acompañada en segunda instancia por estimarlo improcedente –cuestión sobre la que vuelvo más adelante–, refuerza el criterio del TTA señalando que en la especie se cumplirían los supuestos de la cosa juzgada por cuanto, los argumentos que sustentan la pérdida de arrastre del AT 2012 –sobre cuyo reclamo se efectuó un desistimiento– son similares al del AT 2013 que origina el reclamo, motivo por el cual, el hecho de haberse desistido le impide volver a alegar en la presente causa sobre la base de los mismos hechos, objeto y causa y que; a diferencia de lo sostenido por el reclamante, la ICA estima que la cosa juzgada recae sobre el cuestionamiento que se hizo en el juicio sobre la procedencia o no de la pérdida de arrastre que incide en la causa presente, provocando una prohibición de reiteración.

No obstante lo anterior, la Excelentísima Corte Suprema (ECS), invalidando el fallo, acoge el recurso de casación en la forma bajo la causal de *ultra petita*, señalando dos líneas de argumentos; la primera dice relación con que la aplicación de la cosa juzgada sobre un reclamo desistido es discutible, toda vez que no existe un *litigio juzgado, un conflicto resuelto; una declaración de un derecho deducido en juicio*; y la segunda, con el hecho de que la alegación de la cosa juzgada no puede ser declarada de oficio por el Tribunal, por cuanto es una excepción que debe ser alegada por la parte a la que le favorece dicha excepción, cosa que en el caso en análisis no ocurrió, al no existir tal solicitud por parte del Servicio de Impuestos Internos.

Luego, en cumplimiento de lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 786 del Código de Procedimiento Civil, la Excelentísima Corte Suprema procede a dictar la sentencia de

reemplazo con arreglo a la ley, revocando la sentencia apelada de fecha 28 de diciembre de 2016, pronunciada por el TTA y en su lugar decide hacer lugar al reclamo presentado por el contribuyente, por cuanto la Resolución recurrida ha tenido el carácter de *arbitraria* al no haber sido debidamente fundada conforme a derecho, razón por la cual debe ser dejada sin efecto.

La falta de fundamentación radicaría, en esencia, en el hecho de que no existió por parte del SII la valoración de los antecedentes aportados por el contribuyente en el proceso de fiscalización; pese a que el acto administrativo dice amparar el rechazo en una *falta de antecedentes* lo cual resulta absolutamente contradictorio con los mismos actos del SII ejecutados previamente, toda vez que tal como se señaló, el ente fiscalizador entregó un acta de recepción de documentos al contribuyente, mediante la cual indica que este dio cumplimiento total a lo solicitado.

Sin perjuicio de que el punto central del presente comentario dice relación con analizar el razonamiento de la ECS en la sentencia de reemplazo, cabe hacer un breve comentario respecto a la sentencia de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago (ICA) y la supuesta *improcedencia* de aportar antecedentes probatorios en segunda instancia.

Cabe recordar, que la sentencia de la ICA confirmó la de primer grado, en el sentido de acoger la *cosa juzgada* en base al desistimiento. Sin perjuicio de esto, existen algunos considerandos dignos de un breve comentario, en relación con la inclusión y valoración de la prueba en segunda instancia, cuestión que tal como se indica a continuación fue denegada por el Tribunal de Alzada.

2. RAZONAMIENTO DE LA CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO ACERCA DE LA INCLUSIÓN Y VALORACIÓN DE LA PRUEBA EN SEGUNDA INSTANCIA

La sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago en sentencia rol N° 73-2017 (tributario) propone en sus Considerandos Cuarto a Undécimo, como una cuestión previa a la resolución del *fondo*, una argumentación relacionada con la posibilidad de los contribuyentes de rendir prueba en segunda instancia.

Inicia señalando la remisión que efectúa el artículo 148 del Código Tributario a las normas establecidas en el Libro I del Código de Procedimiento Civil (CPC), específicamente respecto a la admisión de pruebas en segunda instancia conforme lo dispone el artículo 207 de dicho cuerpo normativo, esto es, las hipótesis de los artículos 310, 348 y 385 del mismo Código.

Al respecto, plantea como argumento que no existe una aplicación supletoria del Libro I del CPC que opere de forma automática, sino que ella es posible solo en cuanto sea compatible con la *naturaleza de la reclamación tributaria*.

Para ello, señala la existencia de una primera etapa en sede administrativa, que se sigue ante el Servicio de Impuestos Internos, organismo técnico cuya función exclusiva y excluyente es la fiscalización de los impuestos fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y agrega, que con posterioridad a esta etapa administrativa, todo contribuyente tiene

la posibilidad de interponer reclamo ante el TTA, siendo estos los órganos jurisdiccionales letrados, especializados y expertos para resolver los conflictos que se generen entre el Fisco y los Contribuyentes en materia tributaria, lo que se ve reforzado, entre otras cosas, con la existencia en estos tribunales de profesionales expertos, quienes poseen las competencias para abocarse al estudio y determinación de la procedencia de la contabilidad aportada por el contribuyente. Luego concluye: “*De allí el carácter técnico y especializado de dicha judicatura, sobre la cual se deben rendir todos los medios de prueba pertinentes para acreditar la pretensión*”.¹

Agrega la ICA un argumento bastante particular. A su juicio, el hecho de que la incidencia de inadmisibilidad probatoria –derogada a partir de la Ley N° 21.210– solo hubiese ser podido alegada en primera instancia, confirma el hecho de que la prueba documental se deba rendir obligatoriamente en este estadio procesal. Sobre el punto, –sin perjuicio que el nexo para generar el argumento distorsiona el sentido original de la norma derogada– sería interesante saber la posición del Tribunal de Alzada con la eliminación de la inadmisibilidad probatoria ¿esto significa que ahora sí es admisible la prueba en segunda instancia? Por supuesto, a mi juicio la vinculación entre la existencia de una incidencia sobre inadmisibilidad respecto a circunstancias excepcionales y la inadmisibilidad absoluta de prueba en segunda instancia carece, no solo de conexión, sino también de todo sustento legal, toda vez que, entre otras, priva precisamente del carácter de instancia que otorga a las partes la existencia de un recurso de apelación.

Según la posición de la ICA, las funciones del órgano administrativo como las jurisdiccionales están perfectamente delimitadas, sin que las partes “*por la vía de omitir acompañar oportunamente los documentos justificativos de sus pretensiones, puedan pretender transformar esta sede de segunda instancia, en una suerte de única fiscalización de su documentación contable, rol que esta Corte no puede asumir*. Es decir, sin que medie modificación legislativa que prive a las partes del carácter de instancia del recurso de apelación, la Ilustrísima Corte de Apelación crea una *sanción* que se basa en la presunción de que los documentos que no fueron acompañados en el proceso de fiscalización administrativa, o ante el Tribunal Tributario y Aduanero, simplemente no deben ser valorados por la cuanto la Corte no puede *fiscalizar* documentación contable.

Sobre el punto, cabe señalar que la posición del Tribunal de Alzada en virtud de la cual, admitir y valorar la prueba en el contexto de un sistema de valoración racional, es equivalente a fiscalizar documentación contable, resulta a lo menos preocupante y lleva a preguntarse inmediatamente si no se ve conculcada la garantía del debido proceso que asiste a las partes en el marco de un juicio tributario, toda vez que, de forma velada, pero más bien evidente, la Corte deniega el derecho a la prueba en segunda instancia.

El mismo Considerando Octavo, pretende matizar la negativa previamente señalada, indicando como corolario: “*máxime si como en el presente caso, el análisis de toda la*

¹ Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago rol N° 73-2017, sentencia de fecha 4 de diciembre de 2017, Considerando Séptimo.

documentación acompañada en esta instancia no puede por su sólo análisis conforme a las reglas de la sana crítica, llevar a una conclusión contraria a la sustentada por el fallo en alzada. A mayor abundamiento dicha documentación no puede en esta instancia ser materia de una solicitud de peritaje por parte del apelante". Lo anterior, no corresponde más que a frases de estilo que pretenden dar cuenta de una supuesta valoración de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica, cuando en realidad, dicha valoración no se expresa en la fundamentación de la sentencia, lo que lleva sino a suponer que simplemente ésta no se produce.

A esto se agrega el hecho de que la frase final tiene un efecto contradictorio en sí mismo, por cuanto dice haber *valorado conforme a las reglas de la sana crítica* y luego deniega la revisión de la prueba al asimilarla a una solicitud de peritaje. Al respecto, se podría sostener que esta última expresión infringe el principio lógico de no contradicción en relación con la misma afirmación sobre la valoración probatoria.

Para la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, el hecho de que el contribuyente aporte antecedentes en segunda instancia no supone una solicitud de valoración de prueba propiamente tal, sino que a partir de ello se desprendería que: "*es claro el propósito de que sea esta jurisdicción, la que los evalúe en una suerte de única instancia de fiscalización administrativa, lo que conforme ya se explicó es a todas luces improcedente dada la naturaleza del conflicto jurídico planteado*". Luego agrega en el párrafo siguiente que no se cumplirían los presupuestos para la aplicación del Libro I del CPC, por cuanto no se cumplirían los objetivos supuestamente *perseguidos* por el contribuyente mediante su incorporación con una supuesta *naturaleza* de la reclamación tributaria, sin que sea posible, sin ser objeto de una pericia contable a la cual, además el contribuyente no podría acceder aún si estimara aplicable el artículo 207 del Código de Procedimiento Civil. Con ello concluye que, al no poder incorporarse prueba en segunda instancia, no puede formar en los sentenciadores una conclusión distinta a la que arriba el fallo en alzada.

Es decir, el desarrollo argumentativo del fallo en análisis supone una intención de sancionar –sin norma alguna que lo permita– el hecho de que el contribuyente aporte antecedentes probatorios en segunda instancia. El fallo en este sentido es sorprendentemente contradictorio al denegar la admisión de las pruebas y luego señalar que incluso, estas habrían sido valoradas conforme a la sana crítica, sin que –a partir de dicha valoración– pueda arribarse a una conclusión distinta al del fallo de primera instancia.

En cuanto a la supuesta inaplicabilidad del artículo 207 del Código de Procedimiento Civil, el fallo la justifica –al igual que la imposibilidad de aportar prueba en segunda instancia en general– en esta supuesta *naturaleza* de la reclamación tributaria ya comentada.

La remisión normativa establecida por la ley permite por su parte, llegar a una conclusión distinta. En efecto, el artículo 148 del Código dispone que *en todas aquellas materias no sujetas a disposiciones especiales del presente Libro, se aplicarán en cuanto fueren compatibles con la naturaleza de las reclamaciones, las normas establecidas en el Libro del Código de Procedimiento Civil*.

Por su parte, el artículo 207 del CPC, indica que en segunda instancia no se admitirá prueba alguna, salvo lo dispuesto en el inciso final del artículo 310 y en los artículos 348 y 385 del mismo cuerpo normativo.

Respecto al artículo 348 del Código de Procedimiento Civil, a propósito de la prueba documental, esta norma indica expresamente “*los instrumentos podrán presentarse en cualquier estado del juicio hasta el vencimiento del término probatorio en primera instancia y hasta la vista de la causa en segunda instancia*”. Es decir, la regla general es que los instrumentos puedan ser presentados hasta antes de la vista de la causa en segunda instancia.

Por su parte, ninguna de las normas especiales que regulan los procedimientos tributarios jurisdiccionales suponen una restricción del derecho a la prueba en primera ni en segunda instancia, a excepción de la inadmisibilidad del artículo 132 inciso 12 derogada recientemente por la Ley N° 21.210. Tampoco se desprende de la historia de la Ley N° 20.322 de 2009; ni de la Historia de la Ley N° 21.039 de 2017 o Ley N° 21.210 de 2020, que el legislador haya pretendido limitar el derecho a aportar prueba,² de manera tal que la interpretación realizada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago carece de sustento normativo, resultando preocupante por cuanto podría imponer a través de un desarrollo jurisprudencial una grave limitación a los derechos de las partes en juicio.

Cabe señalar que, más allá de exponer el desarrollo previamente aludido, el fallo resuelve el fondo confirmando la posición del Tribunal de primera instancia en torno a que, a su juicio se configuraría la cosa juzgada, condenando además al reclamante a pagar las costas de la instancia.

Como veremos a continuación, afortunadamente, la Excelentísima Corte Suprema corrige el criterio en base a los argumentos que se exponen en los párrafos siguientes.

3. EXCELENTÍSIMA CORTE SUPREMA: SOBRE LA OBLIGACIÓN DE FUNDAMENTAR CORRECTAMENTE EL ACTO ADMINISTRATIVO

La sentencia emitida por la Excelentísima Corte Suprema mediante la cual acoge el recurso de casación en la forma por haber incurrido en la causal de *ultra petita*, se estructura ilustrando de qué forma, no se cumplen cada uno de los requisitos de la cosa juzgada que había servido de sustento para rechazar la pretensión del contribuyente, tanto en primera como en segunda instancia.

Sin perjuicio que lo que más importante para el presente comentario, es el razonamiento de la sentencia de reemplazo, cabe destacar que la ECS utiliza entre otros argumentos, la idea de que resulta discutible que el mero desistimiento importe la configuración de la cosa juzgada, por cuanto no existiría propiamente tal *un litigio juzgado*, un *conflicto resuelto*, una

² Por el contrario, la Ley N° 21.210 a través de la complementación del artículo 132 en lo referente a la sana crítica, así como en relación con las modificaciones de los recursos de casación en la forma y en el fondo, sugieren más bien un reforzamiento –y un debilitamiento como supone la sentencia– a las garantías de las partes del proceso para exigir de la función jurisdiccional la incorporación y apropiación de las pruebas.

*declaración de un derecho deducido en juicio.*³ Agrega a esto una cuestión que define la aceptación del recurso, esto es, el hecho de que la cosa juzgada como excepción solo puede ser declarada a solicitud de parte y no de oficio por el tribunal, lo cual configura la causal de *ultra petita* por cuanto el Tribunal se pronuncia en base a un asunto no sometido por las partes al juicio.

Acogiendo el recurso, el Máximo Tribunal dicta la sentencia de reemplazo, exponiendo como primera cuestión las bases de la defensa del reclamante, las cuales aluden principalmente a la arbitrariedad y falta de fundamentación del acto reclamado. Esto puede desprenderse a juicio del contribuyente, de lo contradictorio que resulta el fundamento de dicho acto, al ampararse en una supuesta falta de antecedentes cuando de forma previa, el propio Servicio había calificado los antecedentes como suficientes.

Esta contradicción a su vez, solo se sustentaría si es que el Servicio hubiere omitido ponderar la información entregada en la etapa de fiscalización, calificada previamente como completa. A mayor abundamiento, una vez recibidos los antecedentes el SII nunca efectuó un nuevo requerimiento a la emisión de la resolución denegatoria del PPUA.

Argumentando derechamente el fallo, la Excelentísima Corte Suprema, indica que la doctrina especializada utiliza indistintamente los vocablos *motivación* y *fundamentación* del acto administrativo para designar básicamente lo mismo, compartiendo el principio de que la motivación es un requisito esencial que permite justificar los efectos del acto administrativo. En este sentido, la doctrina (Soto Kloss) definirían la fundamentación como una exposición formal y explícita de la justificación de la decisión.

Esta fundamentación obligaría a la expresión formal de las atribuciones normativas que permiten al órgano administrativo (Servicio de Impuestos Internos) dictar un determinado acto administrativo, así como los antecedentes de hecho y razones que justifican lógicamente y racionalmente la decisión que se adopta. Es precisamente esta fundamentación la que permitiría sostener que el acto emanado de la administración se encuentra ajustado a derecho.

La ECS, razona que la fundamentación es una garantía para el administrado, por cuanto se plantea como una contracara perfecta para las *potestades exorbitantes* de las que está investida la administración al emitir sus actos (presunción de legalidad, imperio y ejecutividad, entre otros).

En este sentido, una adecuada fundamentación constituye un resguardo para los sujetos pasivos del acto, operando como un balance a tales potestades. En la misma línea, la motivación sería una expresión del principio de racionalidad que obliga a la Administración Pública, conforme disponen los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República, lo cual, conforme a lo indicado por el ex Contralor don Ramiro Mendoza, implicaría que la debida fundamentación o motivación del acto administrativo es un elemento esencial del mismo, que obedece al carácter racional que necesariamente ha de tener este tipo de actos,

³ Excelentísima Corte Suprema, sentencia de reemplazo rol N° 7465-2018, Considerando Quinto.

por cuanto estos por definición importan una decisión unilateral que concretan un juicio de dictamen o de razón, requiriendo estar fundamentados tanto teórica como fácticamente.

Elocuentemente, el fallo destaca que la función más importante de la motivación del acto es precisamente evitar que se produzcan arbitrariedades por parte de la administración tributaria, lo cual se habría producido en el caso en análisis, infringiendo no solo postulados esenciales del Derecho Administrativo, sino también las normas de la Ley de Bases de los Procedimientos Administrativos N° 19.880.

Esta arbitrariedad, quedaría de manifiesto por cuanto la fiscalización habría sido calificada como completa por parte del SII, sin perjuicio de lo cual, los antecedentes aportados por el contribuyente no fueron ponderados por el ente fiscalizador, concluyendo el acto administrativo en calificar como insuficientes, los mismos antecedentes que de forma previa calificó como completos.

El fallo agrega a propósito de la incongruencia entre la calificación de *completa* y luego –vía prueba testimonial– de *parcial* de la información aportada por el contribuyente, una interrogante de común ocurrencia en los procesos de fiscalización, esto es, ¿por qué razón, si se estimó la documentación como insuficiente, no existió un requerimiento posterior?

La conclusión sobre el acto administrativo es lapidaria: “*mal pudo cumplirse la función informativa de la motivación, destacada en el fundamento Quinto que antecedente, si en el modo de obrar administrativo se incurrió en confusiones conceptuales de magnitud, no se ponderaron los antecedentes recibidos, no se requirieron los documentos que posteriormente debían ser solicitados y se echó mano a elementos de juicio vinculados al año anterior para desestimar la petición*”.⁴

En adición a las obligaciones de fundamentación como elemento de racionalidad en el obrar de los órganos de la Administración del Estado, el fallo refuerza su conclusión recurriendo al *principio de confianza legítima*, en virtud del cual, en general, los autores le asignan un carácter vinculante a las actuaciones precedentes de la Administración, fundamentalmente con base al principio de igualdad, así como en los principios de interdicción de la arbitrariedad y la seguridad jurídica. En particular, el argumento proviene de la confianza generada en el contribuyente al calificar como completos los antecedentes aportados, para luego, infringiendo esta *confianza legítima* emitir una resolución denegatoria por falta de antecedentes.

Finalmente, el fallo concluye que la resolución debe ser dejada sin efecto y hacerse lugar al reclamo, por cuanto esta ha tenido el carácter de arbitraria al no ser debidamente fundamentada, agregando que es posible arribar a tal conclusión, apreciando tanto los antecedentes aportados en primera como en segunda instancia, conforme a las reglas de la sana crítica, los cuales a su juicio resultan procesalmente idóneos para justificar la pretensión.

En este sentido, el último párrafo parece desestimar expresamente no solo el fondo de la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, sino que también, al incorporar la

⁴ Excelentísima Corte Suprema, sentencia de reemplazo rol N° 7465-2018, Considerando Séptimo.

valoración de la prueba aportada en segunda instancia, sugiere la desestimación del argumento emanado del Tribunal de Alzada, en virtud del cual la *naturaleza* de la reclamación tributaria impide aportar prueba ante dicha Magistratura.

A mi juicio, el fallo emitido por nuestro Máximo Tribunal reviste suma relevancia no solo por el desarrollo argumentativo emanado del mismo, sino porque permite poner en la palestra el análisis sobre elementos de los actos administrativos respecto a los cuales no suele ponerse mayor atención.

En efecto, la fundamentación del acto administrativo obliga que el órgano que lo emite, exprese tanto los elementos de hecho como los de derecho en virtud de los cuales estima o desestima la pretensión del órgano administrativo, como una garantía de racionalidad que equilibra el poder del Estado y permite, –al igual que en sede jurisdiccional con la sentencia definitiva– que el acto pueda ser controlado a través de los recursos procesales previsto por la ley para cada uno de ellos.

Cabe recordar al respecto, que de forma previa a la Ley N° 21.210, la mayor parte de la regulación de las reglas sobre prueba y motivación del acto administrativo venían dadas por la aplicación supletoria de las normas de la Ley N° 19.880, especialmente en lo referido a los artículos 35 y 41.

Luego, sin perjuicio que las modificaciones introducidas por la mencionada Ley N° 21.210 no suponen un cambio de fondo respecto a tales obligaciones, (valoración de prueba conforme a la sana crítica y obligaciones de fundamentación) sí cabe destacar lo que subyace en las modificaciones normativas incorporadas al Código Tributario a partir de la misma.

Las inclusiones realizadas por la Ley N° 21.210 vienen a complementar y reforzar las reglas sobre valoración racional de la prueba en sede administrativa y, especialmente, fijan el alcance del estándar exigible a la motivación del acto administrativo. Esto se realiza por la vía de incorporar un nuevo texto en el artículo 8° bis N° 4 letra a) del Código Tributario, en virtud del cual se establece la obligación de expresar con claridad, los hechos, el derecho y el razonamiento lógico y jurídico aplicado por el ente administrativo para arribar a una determinada conclusión, aun cuando se trate de actos producidos fuera del contexto de un procedimiento de fiscalización. Este deber de fundamentación, se reitera en distintas normas del Código Tributario a través de la expresión “*la prueba deberá apreciarse fundadamente*”.⁵

Las distintas modificaciones incluidas en la Ley N° 21.210 permiten concluir que la voluntad del legislador apuntó en esta oportunidad, a que el procedimiento administrativo gire hacia un plano mucho más *jurídico* que antes, obligándolo a coexistir con los distintos procedimientos y principios de auditoría que son aplicados cotidianamente por parte del

⁵ Me refiero a esto con mayor detalle en: CASAS, PATRICIO (2020) “*Fundamentación de los actos administrativos y valoración probatoria, a partir de la modernización tributaria de la Ley N° 21.210.*” Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción, RdDT Vol. 7 [Enero-Julio 2020] pp. 54-81.

Servicio de Impuestos Internos en la evaluación de los antecedentes aportados por los contribuyentes de forma previa a la toma de decisiones y emisión de actos.

Este giro, inevitablemente demanda una mayor participación y análisis por parte de los profesionales de las Ciencias Jurídicas, por cuanto, tal como vemos del fallo en análisis, una incompleta o incorrecta motivación del acto administrativo puede derivar en que este pueda ser calificado como arbitrario y consecuentemente dejado sin efecto.

Por su parte, al igual que en el control judicial vía recurso de casación, una sentencia o un acto debidamente fundamentado, debe permitir controlar su razonamiento por la vía de recursos procesales idóneos para ello. En el caso del derecho a exigir la correcta fundamentación del acto administrativo, el Código Tributario incorporó el recurso de resguardo en el ya mencionado artículo 8° bis del Código Tributario, lo cual debiera contribuir a evitar que actos administrativos como el que fue objeto del reclamo tributario analizado, se presenten como actos administrativos terminales ante un proceso jurisdiccional, por cuanto se esperaría razonablemente que estos fueran corregidos en las etapas administrativas previas.

4. CONCLUSIONES

La importancia del fallo en análisis dice relación con ilustrar cómo los deberes de fundamentación de los actos administrativos no son simples cuestiones superficiales que pueden ser pasadas por alto vía el cumplimiento de determinadas formalidades básicas del mismo, sino que constituyen un elemento esencial del principio de racionalidad con el que debe obrar la Administración.

Este pronunciamiento jurisprudencial, en conjunto con las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 de 2020, que a su vez complementan otras normas como los artículos 6° y 7° de la CPR, y normas de la Ley N° 19.880, generan un marco de protección en favor de los contribuyentes en virtud del cual, el Servicio de Impuestos Internos se encuentra obligado, al emitir pronunciamiento mediante un acto administrativo, a expresar no solo los hechos, sino los fundamentos de derecho y el razonamiento en virtud del cual arriba a una determinada conclusión, so pena de poder ser calificado como arbitrario y en consecuencia, dejado sin efecto.

La Excelentísima Corte Suprema, a través del fallo en análisis pone de relieve las potenciales sanciones a los actos emanados del SII, en caso de que estos no superen el estándar exigido por la ley respecto a si estos manifiestan o no los fundamentos que permitan concluir que estos se ajustan al principio de racionalidad que debe regir como un elemento esencial de todo acto administrativo.

Por último, respecto al fallo de Corte de Apelaciones de Santiago comentado, si bien cabe mencionar que es un motivo de preocupación el razonamiento en virtud del cual, para el Tribunal de Alzada, no se admite prueba en segunda instancia en atención a la *naturaleza* de la reclamación tributaria, pareciera que la misma sentencia de reemplazo la ECS desestima tal argumento, toda vez que se hace referencia a que la conclusión respecto a la arbitrariedad del acto se adopta en virtud del análisis de toda la prueba aportada tanto en primera como en

segunda instancia. Esto confirmaría, que la prueba en segunda instancia es plenamente procedente.

En cualquier caso, es evidente que la conclusión del fallo de segunda instancia respecto al derecho a aportar prueba del contribuyente y su improcedencia, no se sostiene en ninguna norma común ni especial, sino en una mera construcción jurisprudencial con la cual no es posible estar de acuerdo si se considera que el derecho a la prueba es una garantía fundamental del debido proceso.

5. ANEXO: SENTENCIA DE CASACIÓN

Santiago, uno de octubre de dos mil veinte.

En cumplimiento a lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 786 del Código de Procedimiento Civil, se procede a dictar la siguiente sentencia de reemplazo, con arreglo a la ley.

VISTOS:

Se reproduce el fallo de primer grado, con excepción de sus motivos 13°, 15°, 19°, párrafo final, 22°, 23°, párrafo final, 24°, 25°, párrafos penúltimo y último, 26°, párrafo último, 27°, 28°, 29° y teniendo en su lugar, y además, presente:

Primero: Que, el reclamante sustenta su alegación en la ilegalidad de la Resolución N° 35, del S.I.I., por no haber sido fundada, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 41, inciso 4°, de la Ley N° 19.880. Esta defensa se apoya en las siguientes circunstancias:

- a) en el acta de recepción de documentos de fecha 4 de diciembre 2013, se dejó constancia que el cumplimiento era total con respecto a la documentación de respaldo de los agregados y deducciones para la determinación de la Renta Líquida Imponible.
- b) en esa misma acta consta la notificación al contribuyente de que los documentos respaldatorios de los gastos le serían requeridos con posterioridad, requerimiento que nunca tuvo lugar, como lo reconoce la funcionaria del S.I.I., Sra. Alicia Merino García en su testimonio.
- c) la resolución reclamada argumenta que los antecedentes aportados son insuficientes para dar por acreditada la pérdida declarada. (contestación al traslado conferido al S.I.I, fs. 232 y siguientes)
- d) en el informe N° 28-2 del S.I.I., se fundamenta que revisados los antecedentes aportados por el contribuyente, “se detecta que el origen de la pérdida del año está dada por la Depreciación Tributaria Activo Fijo con Goodwill de \$ 9.646.614.133, y por la Pérdida Tributaria de Arrastre de \$ 7.401.261.128.- Ambos conceptos tienen su origen el año anterior, es decir, en el año comercial 2011, correspondiente al Año Tributario 2012, debe considerarse que para ese año el Servicio emitió Resolución Exenta N° 54, de fecha 4 de marzo de 2013, por medio de la cual se denegó la devolución solicitada”.
- e) se hizo caso omiso de la documentación entregada el 4 de diciembre de 2013, remitiéndose la funcionaria que suscribe dicho informe sólo a la Resolución N° 54, del año tributario 2012, en circunstancias que éste no era el año en revisión.
- f) la fiscalizadora que primero reconoció que el cumplimiento de la entrega de antecedentes era completa, incurre en una contradicción lógica al afirmar posteriormente que “los antecedentes aportados resultan insuficientes para validar el origen y efectividad del Goodwill que nace el año 2011; por lo tanto, no acredita la pérdida del año 2012...”.

g) la contradicción denunciada sólo puede entenderse en el evento que para dictar la resolución reclamada no se haya revisado ni ponderado la documentación aportada el día 4 de diciembre de 2013 y se haya tenido por suficiente para desestimar la pérdida la Resolución N° 54, dictada para el año tributario anterior.

h) al evacuar el S.I.I. el traslado conferido del reclamo, expuso que el rechazo de la solicitud de devolución se resolvió con el solo mérito de la declaración contenida en el Formulario N° 22, correspondiente al año tributario 2013 y los contenidos en los sistemas informáticos del Servicio, antecedentes que resultan insuficientes para comprobar la concurrencia de las circunstancias recientemente señaladas. Este informe ratifica, a juicio del recurrente, que no se analizó ni ponderó la documentación entregada en carácter de completa el día 4 de diciembre de 2013.

i) el ente fiscalizador no requirió nunca al contribuyente la documentación que le comunicó en el Acta varias veces citada, que le sería solicitada posteriormente, de manera que su no presentación no ocurrió por negativa del contribuyente, sino por la omisión del S.I.I.

j) no es fundada una decisión que se basa solo en una resolución dictada para el año anterior, distinto del año materia de revisión y que, además, no ha tenido en cuenta ni los antecedentes entregados, ni los que debió requerir después del 4 de diciembre de 2013, sin cumplir con este trámite que se dejó pendiente.

k) acerca de la manera cómo debe darse cumplimiento a lo preceptuado en el inciso 4° del art. 41 de la Ley N° 19.880, la Contraloría General de la República ha expresado, en el Dictamen N° 62.113, de 2006, lo siguiente: “Además, atendido que los actos administrativos terminales deben necesariamente ser fundados, conforme se prescribe en el inciso cuarto del artículo 41 de la Ley N° 19.880, corresponde a la autoridad que los dicta señalar de qué manera llegó a la convicción de la veracidad de los hechos que se dan por acreditados, para lo cual deberá ponderar debidamente todos los medios de prueba que se hayan hecho valer y aquellos de que disponga”.

l) la resolución reclamada no se dictó conforme a Derecho, “ya que la verdadera manera en que se llegó a la convicción de que no se había acreditado el fundamento de la solicitud del contribuyente es ilegal, ya que se llegó a ella SIN PONDERAR LOS MEDIOS DE PRUEBA que le fueron aportados al SII y que constan en el ACTA DE RECEPCIÓN de 4 de diciembre de 2013 y sin requerir los documentos que se le dijo por escrito que se iban a requerir”.

Segundo: Que, la doctrina especializada suele utilizar indistintamente los vocablos “motivación” y “fundamentación” del acto administrativo para designar esencialmente lo mismo y comparte el principio de que la motivación es un requisito esencial que permite justificar los efectos del acto administrativo. (Esteban Rocha Fajardo, Estudio sobre la motivación del acto administrativo, Cuadernos del Tribunal Constitucional N° 65 (2018), p. 54; Obra distinguida con el Premio Tribunal Constitucional, 2017).

Que, entre los autores nacionales, Soto Kloss define la “fundamentación” como “la exposición formal y explícita de la justificación de la decisión. Es decir, la expresión formal de las atribuciones normativas que le permiten a un sujeto/órgano dictar un acto administrativo, de los antecedentes de hecho y de las razones que dan justificación lógica/racional de la decisión que se adopta, para satisfacer una determinada necesidad pública. En otros términos: la justificación normativa, fáctica y racional que da razón, que fundamenta la decisión, que da cuenta del por qué se emite esa decisión, y que sustenta o sostiene su juridicidad, su conformidad a Derecho”. (Derecho Administrativo. Temas Fundamentales. LegalPublishing, 2009, p. 352) Por su parte, Rocha considera que la motivación es

“un discurso justificativo que ofrece la autoridad administrativa a los interesados y a la opinión pública en general, en respaldo de una actuación administrativa con valor de acto administrativo, sobre las razones de hecho y derecho que se tuvieron en consideración al momento de dictar el acto”. (cit., p. 63).

Tercero: Que, el acto administrativo está investido de determinados privilegios, por ser un acto de autoridad, como la presunción de legalidad, imperio y ejecutividad, de que no gozan los actos jurídicos civiles. (Carlos Urzúa Ramírez, Requisitos del acto administrativo, Editorial Jurídica, 1971, p. 24) En tal virtud, la exigencia de motivación funciona como la contracara perfecta para las “potestades exorbitantes de las que está investida la autoridad administrativa para imponer sus decisiones a los administrados, incluso coactivamente en caso de resistencia de los mismos”. (Rocha, cit., p. 74) “Corresponde relacionar a la exigencia de motivación como requisito esencial del acto administrativo con la presunción de legitimidad que caracteriza a los actos estatales. En tal sentido, su adecuada motivación constituye una de las garantías centrales de los particulares que, imbricada en el régimen exorbitante que caracteriza al derecho administrativo, actúa como contrapeso o balance de la aludida prerrogativa”. (Tawil, G. y Monti, L., La motivación del acto administrativo. Buenos Aires, 1998, Editorial Depalma, p. 14.)

Cuarto: Que, los especialistas atribuyen a la exigencia de motivación del acto administrativo una expresión del principio de racionalidad, que obliga a toda la Administración Pública, conforme a los artículos 6° y 7° de la Carta Fundamental. (Rocha, cit., p. 94) En opinión de Ramiro Mendoza la existencia de la debida fundamentación o motivación del acto administrativo es un elemento esencial del mismo, que obedece al carácter racional que necesariamente ha de tener esta clase de actos, “los que, por definición, importan una decisión unilateral que concretan un juicio o dictamen de razón y, como tal, requieren estar provistos de fundamentación, tanto teórica, como fáctica”. (cit. por Rocha, p. 95).

Quinto: Que, la doctrina destaca la función informativa de la motivación, “ya que contribuye a dar al afectado los más amplios conocimientos sobre las razones de hecho y de derecho por las cuales se ha dictado un determinado acto administrativo”. (Rocha, cit., p. 95).

Sexto: Que, la función más importante asignada a la motivación y la que tiende a destacar más la doctrina, es evitar la arbitrariedad. “Al igual que la fundamentación de la sentencia, la motivación de los actos administrativos, y su razón esencial como requisito de validez, es evitar arbitrariedades por parte de la Administración”. (Rocha, cit., p. 97).

Séptimo: Que, a juicio de estos sentenciadores, la resolución impugnada ha carecido de fundamentación racional y, por tanto, de legitimidad, revelándose como arbitraria y contraria a postulados esenciales del Derecho Administrativo y las normas de la Ley N° 19.880.

En efecto:

La documentación entregada por el contribuyente en la fiscalización de 4 de diciembre de 2013, fue calificada de “completa” por la funcionaria competente, esto es, “llena, cabal, acabada, perfecta”.

Sin embargo, tales antecedentes no sólo no fueron examinados ni ponderados para emitir la decisión denegatoria –pese a la calificación otorgada a los mismos– sino que tampoco se le requirieron al contribuyente los documentos que, según constancia escrita, lo serían con posterioridad, afirmando en definitiva la Administración que la documentación examinada, dada la existencia de una Resolución del año anterior, era insuficiente.

No parece racional –por inadmisible– la explicación de la funcionaria del S.I.I., Sra. Alicia Merino García quien, a fojas 755, expresa que en el acta de fecha 4 de diciembre de 2013 hay un error, “ya que esta debió haber señalado cumplimiento ‘parcial’ en lugar de ‘total’...”. Ahora bien, “parcial” significa “relativo a una parte del todo”, concepto que se opone totalmente a “completo, cabal, acabado, perfecto”, no habiendo lugar a confusión entre ambos términos, menos en el ámbito del Derecho Público. En todo caso, y sin perjuicio de lo señalado, de tal explicación de la funcionaria surge la pregunta obligada de que si efectivamente estimó incompleta la documentación, ¿por qué motivo no se requirió posteriormente el faltante?

Mal pudo cumplirse la función informativa de la motivación, destacada en el fundamento Quinto que antecede, si en el modo de obrar administrativo se incurrió en confusiones conceptuales de magnitud, no se ponderaron los antecedentes recibidos, no se requirieron los documentos que posteriormente debían ser solicitados y se echó mano a elementos de juicio vinculados al año anterior para desestimar la petición.

Octavo: Que, en el contexto del asunto sometido a discusión, cabe tener en consideración al principio de “confianza legítima” en los actos precedentes de la Administración, cuya protección ha adquirido reconocimiento en prácticamente todos los sistemas administrativos relevantes, ligada, en algunos sistemas, a la buena fe, en otros, a las legítimas expectativas. (Massone, Principios de Derecho Tributario, T. I, Thomson Reuters, 2016, p. 454) Los autores le asignan un carácter vinculante a las actuaciones precedentes de la Administración, fundamentalmente con base al principio de igualdad, así como en los principios de interdicción de la arbitrariedad y seguridad jurídica. (Massone, cit., p. 452).

Noveno: Que, en consecuencia y por todo lo argumentado, procede establecer que la Resolución reclamada ha tenido carácter de arbitraria, al no haber sido debidamente fundada conforme a Derecho, debiendo ser dejada sin efecto.

Décimo: Que, como corolario de lo anterior, debe hacerse lugar al reclamo del contribuyente, en la forma que se dirá, dado que, apreciando los antecedentes aportados en primera y segunda instancia, conforme a las reglas de la sana crítica, éstos resultan procesalmente idóneos para justificar la pretensión.

Y vistos además, lo preceptuado en los artículos 139 y 144 del Código Tributario, y 186 del Código de Procedimiento Civil, 41 inciso 4º de la Ley Nº 19.880, se revoca la sentencia apelada de 28 de diciembre de 2016, escrita a fojas 731, pronunciada por el Juez del 2º Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, y en su lugar se decide hacer lugar al reclamo del contribuyente, sin costas.

Regístrese y Devuélvase.

Redacción a cargo del ministro Sr. Künsemüller. Rol Nº 7465-2018

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los ministros Sres. Carlos Künsemüller L., Haroldo Brito C., Manuel Antonio Valderrama R., Jorge Dahm O., y la abogada Integrante Sra. María Cristina Gajardo H. No firma la abogada Integrante Sra. Gajardo, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por estar ausente.

Autoriza el ministro de fe de la Excma. Corte Suprema

En Santiago, a uno de octubre de dos mil veinte, notifiqué en Secretaría por el Estado Diario la resolución precedente.

Este documento tiene firma electrónica y su original puede ser validado en <http://verificadoc.pjud.cl> o en la tramitación de la causa. En aquellos documentos en que se visualiza la hora, esta corresponde al horario establecido para Chile Continental.

Sentencia de apelación anulada por la Exma. Corte Suprema

Foja: 968 Novecientos sesenta y ocho

CERTIFICO: Que se anunciaron, escucharon relación y alegaron, por el recurso el abogado don Pablo Pérez Zegers y contra el recurso el abogado don Felipe Yáñez Araya, por 30 y 15 minutos, respectivamente.

Santiago, 4 de diciembre de 2017.

Patricio Hernández Jara Relator

C.A. de Santiago

Santiago, cuatro de diciembre de dos mil diecisiete.

Proveyendo a fojas 964 y 966: téngase presente.

Visto:

Se reproduce la sentencia en alzada, con excepción de las siguientes modificaciones:

Se sustituyen los guarismos “Décimo Primero”, por “Undécimo” y “Décimo Segundo”, por “Duodécimo”.

Y se tiene, además, presente:

I.- En cuanto a la objeción de documentos promovida a fojas 951:

Primero: Que, el Servicio de Impuestos Internos ha objetado los documentos acompañados por la reclamante, consistentes en informe en derecho y set fotográfico, señalando que la veracidad de los mismos nunca fue acreditada y respecto de las fotografías, no le constaría su autenticidad.

Segundo: Que las causales de impugnación instrumental son la nulidad, la falsificación –material o ideológica– y la falta de autenticidad. Del examen de los fundamentos en que se hacen consistir las objeciones formuladas no se advierte que se subsuman, en las causales señaladas, toda vez que el hecho de no constarle al litigante contra quien se presenta el instrumento la autenticidad, no lo torna en falso o carente de dicha autenticidad, requiriéndose al efecto una afirmación positiva en el sentido de que dicho documento presenta dicha anomalía y señalar en qué consiste el defecto de que adolece.

Tercero: Que, además, la valoración de la prueba que se rinde se realiza conforme a las reglas de la sana crítica, esto es, un sistema de libre valoración con la única limitación que no se contradigan las reglas de la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente asentados, libertad que no se condice con las argumentaciones vertidas en la objeción, cuestión que conlleva al rechazo de la incidencia promovida.

II.- En cuanto a la prueba rendida por la reclamante en segunda instancia:

Cuarto: Que, en relación a la prueba documental aportada en esta instancia, singularizada a fojas 857, 860, 874 y 925, las mismas constituyen una abundante documentación de carácter contable y tendiente al análisis en tal sentido, salvo las fotografías aportadas y copias de publicaciones en medios periodísticos, cuyo análisis debió ser materia no sólo en el proceso de fiscalización, sino de la

apreciación por parte del juez a quo, cuya judicatura reviste un carácter especializado. En efecto, en relación a esta documentación, cabe señalar que el artículo 148 del Código Tributario dispone como regla, que todas aquellas materias no sujetas a disposiciones especiales del Libro Tercero, se aplicará, en cuanto fueren compatibles con la naturaleza de las reclamaciones, las normas establecidas en el Libro I del Código de Procedimiento Civil.

Quinto: Que a su tiempo el artículo 207 del Código de Procedimiento Civil por regla general no admite prueba alguna en segunda instancia consagrando como únicas excepciones los casos contemplados en los artículos 310, 348 y 385, del mismo Código, refiriéndose el segundo de ellos a la posibilidad de presentar instrumentos hasta antes de la vista de la causa.

Sexto: Que, la aplicación supletoria de la normativa precedente del Libro I del Código de Procedimiento Civil no es automática, sino que sólo en lo posible en cuanto sean compatibles con la naturaleza de las reclamaciones tributarias, las que presuponen en su primera fase la existencia de un procedimiento administrativo que se sigue ante el Servicio de Impuestos Internos, organismo que tiene el carácter eminentemente técnico, cuya función exclusiva y excluyente es la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente, ello dadas las particularidades contables, financieras e impositivas de la materia descrita.

Séptimo: Que al entrar en controversia con el ente fiscalizador, todo contribuyente tiene la posibilidad de interponer los reclamos que estimen pertinentes ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros competentes, órganos jurisdiccionales letrados especializados e independientes, para que resuelvan el conflicto jurídico que se origine entre el contribuyente y la administración impositiva fiscal. Dada la especialización y conocimientos no sólo de normas tributarias sino también contables, estos Tribunales, dentro de su personal, cuentan con profesionales expertos, quienes poseen las competencias necesarias para abocarse al estudio y determinación de la procedencia de la contabilidad aportada por el contribuyente. De allí el carácter técnico y especializado de dicha judicatura, sobre la cual se deben rendir todos los medios de prueba pertinentes para acreditar la pretensión.

Confirma lo anterior, el hecho que la incidencia de inadmisibilidad probatoria sólo puede impetrarse en primera instancia, dado que dicha circunstancia supone la obligatoriedad de rendir la prueba documental en dicho estadio procesal.

Octavo: Que, por lo que se viene señalando, las funciones del órgano administrativo como las jurisdiccionales están perfectamente delimitadas, sin que las partes por la vía de omitir acompañar oportunamente los documentos justificativos de sus pretensiones, puedan pretender transformar esta sede de segunda instancia, en una suerte de única fiscalización de su documentación contable, rol que esta Corte no puede asumir, máxime si como en el presente caso el análisis de toda la documentación acompañada en esta instancia, no puede por su solo análisis conforme a las reglas de la sana crítica, llevar a una conclusión contraria a la sustentada por el fallo en alzada. A mayor abundamiento dicha documentación no puede en esta instancia ser materia de una solicitud de peritaje por parte del apelante.

Noveno: Que lo anterior, no debe ser confundido con aquellos aspectos propios de la valorización conforme las reglas de la lógica, máximas de experiencia y de los conocimientos científicamente afianzados, en aras de justipreciar el conflicto jurídico planteado en la especie y la manera que el tribunal de la instancia la valoró. En cambio, en el caso de marras, no es a ese examen probatorio de control al que se recurre por quien la agrega en forma tardía, ya que aparece evidente que al entregar numerosa prueba documental, es claro el propósito de que sea esta jurisdicción, la que los evalúe en

una suerte de única instancia de fiscalización administrativa, lo que conforme ya se explicó es a todas luces improcedente dada la naturaleza del conflicto jurídico planteado.

Décimo: Que en consecuencia, estos jueces son de parecer que la documentación agregada en esta instancia, en realidad no sólo no se encuentra en el presupuesto excepcional que exige el artículo 148 del Código Tributario, para la aplicación de las normas supletorias establecidas en el Libro Primero del Código de Procedimiento Civil para ser acompañadas como prueba en segunda instancia por no ser compatibles los objetivos perseguidos por el contribuyente mediante su incorporación con la naturaleza de las reclamaciones tributarias no siendo posible efectuar con ellos una suerte de post fiscalización de la etapa administrativa y del conocimiento del Tribunal especializado de primera instancia, sino que además tal documentación por sí sola, sin ser objeto de una pericia contable, a la que el contribuyente no podría acceder ni aun estimando aplicable el artículo 207 del Código de Procedimiento Civil no puede formar en estos sentenciadores una convicción distinta a aquella a la que arriba el fallo en alzada.

Undécimo: Que, en relación a las fotografías y medios de prensa dan cuenta de hechos que no han sido cuestionados por las partes, ni por el sentenciador de primer grado, motivo por el cual, no tienen el efecto jurídico de producir fe de ningún hecho relevante en el proceso.

III.- En cuanto al fondo:

Duodécimo: Que, es un hecho no controvertido que la pérdida de arrastres tiene su génesis en la operación de fusión que generó un *goodwil* en el AT 2012, habiendo sido rechazada la referida pérdida por Resolución N° 54. Contra este acto administrativo la reclamante interpuso un reclamo tributario que antes de la dictación de sentencia definitiva, se desistió de la acción deducida.

Décimo tercero: Que la doctrina ha señalado que “para nuestra ley procesal el desistimiento de la demanda no significa la pérdida del procedimiento, sino lisa y llanamente la extinción de la acción o acciones hechas valer en la demanda y, por consiguiente, extinción o pérdida del derecho material que esas acciones protegían.

La sentencia que acepta el desistimiento equivale, pues, a la sentencia definitiva desestimatoria de la demanda y, como tal, produce cosa juzgada; de modo que si el demandante quisiera renovar la acción en juicio diverso, el demandado se defendería oponiendo la excepción de cosa juzgada. (...) Se trata aquí de la cosa juzgada absoluta”. (Casarino Viterbo, Mario, Manual de Derecho Procesal, Derecho Procesal Civil, tomo III, 6 edición, Editorial Jurídica de Chile, 2007, Santiago, p. 178).

Décimo quinto: Que, la reclamante obvia el hecho que las alegaciones formuladas en estos autos son sustancialmente las mismas que las ventiladas en el proceso de reclamación seguidas contra la Resolución Exenta N° 54, motivo por el cual, el hecho de haberse desistido, le impide poder volver a alegar en la presente causa, sobre la base de los mismos hechos, objeto y causa de pedir formuladas en la causa terminada.

Décimo sexto: Que la reclamante ha señalado que la procedencia de la pérdida se puede alegar en la presente causa y que el desistimiento no produce efecto alguno, opinión que esta Corte no comparte, desde que el efecto de cosa juzgada recae, precisamente en el cuestionamiento que se hizo en el juicio desistido sobre la procedencia o no de la pérdida de arrastre, la que incide en la presente causa, toda vez que uno de los efectos de la cosa juzgada es, precisamente, la prohibición de reiteración de juicios basados en los mismos hechos, objeto y causa.

Décimo séptimo: Que, en cuanto al fondo, la sentencia de primer grado desarrolla y analiza pormenorizadamente los antecedentes que permiten obtener convicción acerca de la improcedencia de la pérdida de arrastre, tanto porque los elementos de convicción procesal no permiten tenerla por establecida, producto de las inconsistencias detectadas en los asientos contables que existen, tanto en la empresa absorbida como en la absorbente, anomalías que no pudieron ser desvirtuadas por la reclamante en la presente causa, lo que conlleva al rechazo de la misma.

IV.- En cuanto a la corrección de vicios:

Décimo octavo: Que habiéndose detectado por esta Corte una omisión en la sentencia de primer grado, en cuanto a pronunciarse expresamente sobre la objeción documental contenida en el motivo “décimo segundo” (sic), dicha omisión será salvada en lo resolutivo de esta sentencia.

Por estas consideraciones y visto, además, lo dispuesto en el artículo 139 del Código Tributario, se decide:

I.- Que se rechaza la objeción documental promovida por la reclamante en fojas 292 y siguientes, sin costas;

II.- Que se rechaza la objeción documental promovida por la reclamada en fojas 951 y siguiente, sin costas;

III.- Se confirma, con costas, la sentencia de veintiocho de diciembre de dos mil dieciséis dictada por el Segundo Tribunal Tributario y Aduanero, escrita a fojas 731 y siguientes.

Regístrese y devuélvase en su oportunidad. Tributario y Aduanero N° 73-2017.

Pronunciada por la Undécima Sala, integrada por los ministros señor Jorge Luis Zepeda Arancibia, señor Fernando Ignacio Carreño Ortega y el Fiscal Judicial señor Daniel Calvo Flores. Autoriza el (la) ministro de fe de esta Il. Corte de Apelaciones de Santiago.

En Santiago, cuatro de diciembre de dos mil diecisiete, se notificó por el estado diario la resolución que antecede.

Pronunciado por la Undécima Sala de la C.A. de Santiago integrada por los ministros Jorge Luis Zepeda A., Fernando Ignacio Carreño O. y Fiscal Judicial Daniel Calvo F. Santiago, cuatro de diciembre de dos mil diecisiete.

En Santiago, a cuatro de diciembre de dos mil diecisiete, notifiqué en Secretaría por el Estado Diario la resolución precedente.

Este documento tiene firma electrónica y su original puede ser validado en <http://verificadoc.pjud.cl> o en la tramitación de la causa.

A contar del 13 de agosto de 2017, la hora visualizada corresponde al horario de verano establecido en Chile Continental. Para Chile Insular Occidental, Isla de Pascua e Isla Salas y Gómez restar 2 horas. Para más información consulte <http://www.horaoficial.cl>.