

SENTENCIA

“Santiago, cuatro de abril de dos mil dieciséis.

Vistos:

En los autos Rol N° 1474-2015 de esta Corte Suprema sobre procedimiento de reclamación tributaria, la abogada doña XXXXXXX, en representación del SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, deduce recurso de casación en el fondo en lo principal de fojas 144, contra la sentencia dictada el veintidós de diciembre de dos mil catorce por la Corte de Apelaciones de Puerto Montt, que confirmó el fallo de primer grado que, a su turno, acogió parcialmente la reclamación deducida en contra de la Resolución Exenta N° 1662, de 15 de abril de 2013, reconociendo determinados créditos fiscales de los años 2011 y 2012 que dicha resolución desconoció, y dejando sin efecto ciertos agregados a la renta líquida imponible del año tributario 2013, vinculados con la calificación de ciertos bienes adquiridos como inmuebles.

Se ordenó traer los autos en relación, como se lee a fs. 161.

Considerando:

Primero: Que por el recurso de casación en el fondo se denuncia, en primer término, el quebrantamiento del artículo 21 del Código Tributario, en relación con el artículo 132 inciso antepenúltimo del mismo código, y el artículo 8 letra m) de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios. Señala que el artículo 21 del Código Tributario se vulnera al pretender interpretar el sentido de las facturas siendo que la reclamante no rindió pruebas sobre la naturaleza mueble de los bienes, lo que impide presumirla. De acuerdo con las reglas de la sana crítica, sólo podía tenerse por establecida la relación contractual, no así la naturaleza de los bienes, lo que en los hechos implica haber liberado a la contribuyente de su carga procesal.

En segundo término, reclama la infracción al artículo 570 del Código Civil, porque si bien la sentencia señala que los bienes que individualiza son inmuebles por destinación, luego indica que son muebles por anticipación, argumentando que las partes han querido desafectarlos para hacer aplicables las normas de las cosas muebles. Sin embargo, ese no fue un planteamiento de la reclamante, quien señaló que se trata de muebles construidos en suelo ajeno. Agrega que la vendedora participa de la propiedad de la reclamante, y que las especies están emplazadas en un terreno de ésta, y por eso no han sido movidos. Por otro lado alega la transgresión del artículo 571 del Código Civil, norma que define los muebles por anticipación y que exige que se trate de productos de los inmuebles o cosas accesorias y que haya voluntad del dueño de constituir un derecho a favor de terceros, explicando que en este caso los bienes sobre los cuales recae el fallo no son cosas accesorias, sino que infraestructura instalada para el beneficio del predio.

Sostiene que estos yerros influyeron sustancialmente en lo dispositivo del fallo, ya que de no haberse transgredido el artículo 21 del Código Tributario se habría concluido que la prueba rendida no permitía efectuar la calificación de los bienes objeto del pleito como muebles por anticipación, y con ello no se habría alzado la restricción del artículo 8 letra m) de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios. Por ello, pide que se anule la sentencia recurrida y se dicte otra de reemplazo, que revoque el fallo apelado en aquella parte que hace lugar al reclamo y confirme íntegramente la

Resolución Exenta N°1662 de 15 de abril de 2013, en la parte que ordena rebajar el remanente de crédito fiscal.

Segundo: Que la sentencia de segunda instancia confirma sin modificaciones la de primer grado que, a su turno, en su basamento tercero, estableció los hechos no discutidos del proceso, en el siguiente tenor: 1) que el 29 de marzo de 2012 el contribuyente pidió la devolución, por el período de mayo de 2011 a febrero de 2012, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27 bis del DL N° 825, de 32.441,85 UTM, accediéndose con fecha 28 de mayo de 2012 a restituir 9.088,03 UTM; 2) que el 05 de julio de 2012 el Servicio de Impuestos Internos emitió el Oficio Ordinario N° 220, en que le sugiere hacer nueva solicitud, por lo que el 14 de agosto de 2012 el contribuyente presenta una petición por 30.114,96 UTM; 3) que se determinó la procedencia de una devolución por 1.210,65 UTM, informada a la Tesorería Regional por Ord. N° 351 de 17 de octubre de 2012; 4) que además se emitió a la contribuyente la Notificación N° 27, que pide documentación de los últimos 15 períodos tributarios, entregada el 03 de septiembre de 2012, emitiéndose luego la Citación N° 2514 de 11 de octubre de 2012, respondida de manera insatisfactoria, razón por la cual se emitió la Resolución Exenta N° 1662, de 15 de abril de 2013; y 5) que la contribuyente dedujo reclamo con fecha 30 de julio de 2013. Previa enunciación de los medios de prueba aportados, establece en su considerando sexto, como hecho acreditado, que la reclamante compró bienes a la empresa YYY S.A., registradas en 9 facturas de 27 de mayo de 2011, por un total de \$7.926.951.893, soportando débito fiscal. Sin embargo, agrega que la actora no ha rendido más prueba que tales facturas, respecto de las características específicas de esos bienes.

Luego, indica que la objeción del Servicio al crédito fiscal invocado por la contribuyente por adquisición de bienes, radica en que se trata de inmuebles o establecimientos comerciales adquiridos por ésta después de 12 meses desde su construcción o adquisición por el vendedor, quedando la operación fuera de las hipótesis de hecho gravado del artículo 8 letra m) de la ley del ramo; pero si se consideran muebles, se trata de un negocio que tributa y, por ende, tiene derecho a crédito fiscal.

Enseguida, para resolver la naturaleza de los bienes objeto del pleito, cita los artículos 566, 567, 568, 570 y 571 del Código Civil, que definen los bienes muebles e inmuebles por naturaleza, adherencia o destinación, y destaca el caso de los bienes muebles por anticipación, que siendo inicialmente de naturaleza mueble, se transforman en inmuebles por destinación, y después recuperan su primitiva naturaleza cuando son desafectados. En esa línea, indica el fallo que si nos encontramos ante una cosa mueble por anticipación, las partes actúan conforme a la ley si aplican el estatuto jurídico de ese tipo de bienes y no el de los inmuebles, añadiendo que la naturaleza de la cosa prima por sobre la pretensión de los contratantes. Para resolver tendrá en consideración los casos en que la ley ha descrito expresamente la cosa como inmueble por destinación, porque entiende que las partes la desafectaron como mueble por anticipación, como también si la especie razonablemente puede considerarse mueble por anticipación.

Hecha esa precisión, declara como muebles por anticipación en su fundamento séptimo los siguientes bienes: equipos e instalación del sistema de riego y equipos e instalación de la red de agua, cartelería y cercos, bebederos, comederos y corrales y muebles. Indica luego las cosas respecto de las cuales desechará el reclamo: calle para vacas y caminos, infraestructura de sala

ordeña rotativa, sala ordeña preparto y terneras, instalaciones hospedería lácteos, casas y bodegas, infraestructura sala de ordeña tradicional, otros equipos e infraestructura, silo y praderas.

Aludiendo, en su motivo octavo, a las alegaciones del reclamante en cuanto a la aplicación del artículo 669 del Código Civil, la desestima, debido a que esa norma regula una cuestión distinta, la accesión de mueble a inmueble. Con ello, acoge parcialmente el reclamo, modifica la Resolución Exenta N° 1662, corrigiendo el crédito fiscal y el agregado a la renta líquida imponible, sin costas.

Tercero: Que la primera alegación del recurso consiste en la presunta infracción del artículo 21 del Código Tributario, al relevar a la reclamante de la carga de acreditar la naturaleza de los bienes referidos en las facturas cuestionadas por el ente fiscalizador, sumada a la vulneración del artículo 132 inciso antepenúltimo del mismo código, que establece la valoración de las pruebas conforme con las reglas de la sana crítica.

Al efecto resulta conveniente tener en cuenta que esta Corte ya ha señalado reiteradamente que, al no constituir esta sede instancia, la revisión de los hechos asentados en el juicio y que determinan la aplicación de las normas sustantivas dirigidas a dirimir lo debatido no es posible, salvo que se denuncie que al resolver la controversia los jueces del fondo se han apartado del onus probandi legal, han admitido medios de prueba excluidos por la ley o han desconocido los que ella autoriza, o que se ha alterado el valor probatorio fijado por la ley a las probanzas aportadas al proceso.

En ese sentido, la disposición del artículo 21 ya mencionado pone sobre los hombros del contribuyente la carga de la prueba, al tener que desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, según prescribe la parte final de su inciso segundo. Ahora bien, conforme aparece de las resoluciones de fojas 49 y 57 de estos autos, el peso probatorio ha sido correctamente distribuido, desde que la redacción de los puntos de prueba da cuenta que lo que debe demostrarse es la efectividad de tener el reclamante el derecho a la suma declarada como crédito fiscal, cuestionada por el Servicio de Impuestos Internos, como también la procedencia de los agregados a la renta líquida imponible efectuados por éste, de modo tal que ambas partes deben acreditar sus planteamientos del litigio.

Cuestión distinta es la que, en definitiva, plantea el recurrente, cual es que, de acuerdo con los medios probatorios rendidos, las conclusiones fácticas alcanzadas por la sentencia no eran posibles, sino liberando al contribuyente de su carga de probar. Como es posible advertir, la denuncia más bien atañe a la valoración de la prueba aportada, sin embargo, este aspecto del recurso carece de una fundamentación suficiente para efectuar el análisis que el contribuyente pretende, desde que no explica la forma en que se habrían visto vulneradas las reglas de la sana crítica, ni tampoco los asentamientos fácticos que una correcta apreciación de las evidencias habría llevado a establecer. Esa falta de fundamentación, como ya se señaló, constituye un obstáculo que esta Corte no puede salvar para resolver la cuestión de hecho planteada, lo que lleva al rechazo de este reclamo.

Cuarto: Que, habiendo quedado asentados los hechos del proceso, se hace necesario determinar la naturaleza de los bienes contenidos en las facturas cuestionadas por el Servicio de Impuestos Internos. En ese sentido, importa dejar en claro que tal establecimiento no es una cuestión fáctica, sino jurídica, que se sustenta en los presupuestos de hecho del proceso que, en este caso, consisten

en los distintos bienes enunciados en las facturas de compra, a saber, equipos e instalación sistema de riego, equipos e instalación red de agua, cartelería y cercos, bebederos, comederos y corrales, muebles, calle para vacas y caminos, infraestructura de sala ordeña rotativa, sala ordeña preparto y terneras, instalaciones hospedería lácteos, casas y bodegas, infraestructura sala de ordeña tradicional, otros equipos e infraestructura, silo y praderas.

Quinto: Que, sobre este punto, la parte reclamante sostiene que las cosas adquiridas tienen naturaleza mueble, debido a que el terreno en el que están emplazadas es de un propietario distinto, y extrae de ciertos preceptos del Código Civil que la consideración de éstos como bienes inmuebles, sólo se produce cuando el dueño de la finca lo es también de las cosas muebles. Al contrario, el ente fiscalizador afirma que la determinación a efectuar no tiene relación con la propiedad de las especies, sino que con la posibilidad que puedan ser transportadas, su eventual adherencia permanente al suelo o destinación permanente al aprovechamiento de inmuebles, y su accesoriedad.

Para resolver adecuadamente este asunto, cabe acudir a la definición normativa de las distintas clases de bienes. En ese orden de cosas, el artículo 567 del Código Civil prescribe: “Muebles son las que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose ellas a sí mismas, como los animales (que por eso se llaman semovientes), sea que sólo se muevan por una fuerza externa, como las cosas inanimadas.

Exceptúanse las que siendo muebles por naturaleza se reputan inmuebles por su destino, según el artículo 570.”

A su turno, el citado artículo 570 dispone que “Se reputan inmuebles, aunque por su naturaleza no lo sean, las cosas que están permanentemente destinadas al uso, cultivo y beneficio de un inmueble, sin embargo de que puedan separarse sin detrimento. Tales son, por ejemplo:

Las losas de un pavimento;

Los tubos de las cañerías;

Los utensilios de labranza o minería, y los animales actualmente destinados al cultivo o beneficio de una finca, con tal que hayan sido puestos en ella por el dueño de la finca;

Los abonos existentes en ella, y destinados por el dueño de la finca a mejorarla;

Las prensas, calderas, cubas, alambiques, toneles y máquinas que forman parte de un establecimiento industrial adherente al suelo, y pertenecen al dueño de éste;

Los animales que se guardan en conejeras, pajareras, estanques, colmenas, y cualesquiera otros vivares, con tal que éstos adhieran al suelo, o sean parte del suelo mismo, o de un edificio.”

El artículo 571 del mismo código establece que “Los productos de los inmuebles, y las cosas accesorias a ellos, como las yerbas de un campo, la madera y fruto de los árboles, los animales de un vivar, se reputan muebles, aun antes de su separación, para el efecto de constituir un derecho sobre dichos productos o cosas a otra persona que el dueño.

Lo mismo se aplica a la tierra o arena de un suelo, a los metales de una mina, y a las piedras de una cantera.”

También cabe tener en cuenta lo que prescribe el artículo 568, en cuanto hace la siguiente definición: “Inmuebles o fincas o bienes raíces son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro; como las tierras y minas, y las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios, los árboles.

Las casas y heredades se llaman predios o fundos.”

Finalmente, el artículo 669 del mismo cuerpo normativo, establece que “El dueño del terreno en que otra persona, sin su conocimiento, hubiere edificado, plantado o sembrado, tendrá el derecho de hacer suyo el edificio, plantación o sementera, mediante las indemnizaciones prescritas a favor de los poseedores de buena o mala fe en el título De la reivindicación, o de obligar al que edificó o plantó a pagarle el justo precio del terreno con los intereses legales por todo el tiempo que lo haya tenido en su poder, y al que sembró a pagarle la renta y a indemnizarle los perjuicios.

Si se ha edificado, plantado o sembrado a ciencia y paciencia del dueño del terreno, será éste obligado, para recobrarlo, a pagar el valor del edificio, plantación o sementera.”

Sexto: Que, como una primera cuestión a despejar, resulta claro de las normas transcritas que los bienes que se clasifican como muebles, por cuanto pueden ser desplazados de un lugar a otro, pueden ser estimados como inmuebles, en caso que permanentemente adhieran o se destinen al uso, cultivo y beneficio de un inmueble, recuperando su primitiva calificación para el efecto de constituir un derecho sobre dichos productos o cosas a otra persona distinta del dueño.

De este modo, la propiedad de los distintos bienes no tiene injerencia en su calificación, puesto que ella depende exclusivamente de las condiciones que éstos tengan o en que se encuentren. Se trata, así, de dos temas distintos, uno de ellos, la clasificación de las cosas, y el otro, la propiedad que pueda tenerse respecto de ellas, acorde con aquella clasificación. De lo anterior puede colegirse que la disposición del artículo 669 del Código Civil, invocada por el reclamante, no es una norma decisorio litis, y por lo mismo, sus fundamentos en torno a la naturaleza mueble de los bienes mencionados en las facturas cuestionadas, no se ajustan a derecho, puesto que se vinculan con la propiedad de ambas clases de cosas radicadas en personas distintas, en circunstancias que tal elemento no condiciona la calificación de las especies. Tal carácter lo tienen, de contrario, los artículos 570 y 571 del código citado, puesto que ellos regulan aquellos casos en que los bienes muebles pueden alterar su clasificación, dependiendo de su eventual vinculación con inmuebles.

Séptimo: Que, conforme con la normativa antes referida, queda claro que los bienes muebles por anticipación se reputan de tal forma puesto que, en realidad, son inmuebles por adherencia o destinación. Esta última calidad es, entonces, la primera que ha de establecerse, premisa que concurre en los bienes enunciados en las facturas, ya en cuanto se trata de inmuebles por adherencia, como es el caso de los siguientes: instalación sistema de riego, instalación red de agua, cercos, corrales, calle para vacas y caminos, infraestructura de sala ordeña rotativa, de sala ordeña parto y de terneras, instalaciones hospedería lácteos, casas y bodegas, infraestructura sala de ordeña tradicional, otras infraestructuras, silo y praderas; o de bienes raíces por destinación, como ocurre con los equipos de riego, de red de agua, cartelería, bebederos, comederos, muebles y otros

equipos. En ese contexto, el reproche que formula el recurso es que no se establecieron en el proceso las condiciones para realizar tal antelación.

Sobre tales condiciones, previstas en el artículo 571 del Código Civil, es posible advertir que los bienes objeto de este litigio, consistentes en infraestructura, instalaciones y equipos para el trabajo de la tierra y el cuidado de animales, pueden ser estimados accesorios a un inmueble, al estar unidos a éste, y desde el momento de ser vendidos, ciertamente se constituye un derecho en favor de terceros distintos al propietario del predio. Sin embargo, tales requisitos no son suficientes para calificarlos como muebles por anticipación, puesto que para ello debe quedar en claro que tras el acto que se celebre en beneficio de otra persona tales cosas serán separadas del inmueble en que se encuentran. Esta circunstancia cobra relevancia desde que el ente fiscalizador refutó la probable calificación de bienes muebles por anticipación aludiendo a que los consignados en las facturas se mantuvieron en el mismo predio en que se encontraban antes de la compra, puesto que el inmueble había sido arrendado por la vendedora a la adquirente, que continuó con la explotación de la finca. En ese contexto, resultaba necesario que quedara asentado como un hecho del proceso la separación posterior de los bienes del predio, sin embargo, esa circunstancia fáctica no ha sido establecida, y por ello los bienes objeto del pleito no pueden ser considerados muebles por anticipación.

Octavo: Que, conforme con lo que se ha ido señalando, queda claro que las cosas mencionadas en las facturas que generaron el crédito fiscal cuestionado por el Servicio de Impuestos Internos son inmuebles por destinación o por adherencia, por lo que la sentencia recurrida incurre en un error de derecho al concluir que algunos de ellos -equipos e instalación sistema de riego y equipos e instalación red de agua, cartelería y cercos, bebederos, comederos y corrales, muebles- tienen esa calidad, que se produjo como consecuencia de haber omitido la exigencia del artículo 571 del Código Civil, en cuanto deben separarse del bien raíz, contraviniendo así su texto.

Ese error produjo, como consecuencia, el reconocimiento de crédito fiscal en favor de la reclamante, al recaer las operaciones en comento sobre bienes corporales muebles, en circunstancias que debía aplicarse el artículo 8 letra m) de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, que configura como hecho gravado especial la venta de bienes inmuebles sólo cuando se efectúe antes de doce meses contados desde su adquisición, inicio de actividades o construcción, siendo un hecho inconcuso que dicho plazo fue excedido.

Resulta claro, entonces, que la equivocación en que incurrieron los jueces del fondo tuvo influencia sustancial en lo dispositivo del fallo, al fundar el acogimiento parcial de la reclamación, que debió ser desechada en su totalidad, razón por la cual el recurso de casación será acogido.

Y visto además, lo dispuesto en los artículos 145 del Código Tributario, 767, 774, 785 y 805 del Código de Procedimiento Civil, se acoge el recurso de casación en el fondo deducido en lo principal de fs. 144 por la abogada doña XXX, en representación del Servicio de Impuestos Internos, contra la sentencia de veintidós de diciembre de dos mil catorce, escrita a fs. 143, la que se anula y se reemplaza por la que se dicta a continuación, separadamente y sin nueva vista.

Acordada con el voto en contra del Ministro Sr. Künsemüller y el abogado integrante Sr. Figueroa, quienes estuvieron por rechazar el recurso de casación en el fondo pues, en su concepto, la cuestión de la naturaleza de los bienes contenidos en las facturas mencionadas por el Servicio de Impuestos Internos es una cuestión de hecho, y por ende la resolución del recurso pasa por establecer si se incurrió en infracción a las normas reguladoras de la prueba. En ese contexto, y conforme se razonó en el motivo tercero del fallo de casación, no hay tal vulneración, desde que la carga de la prueba se impuso correctamente y no hay elemento alguno que lleve a colegir que fueron atropelladas las reglas de la sana crítica. Así las cosas, estiman los disidentes que la calidad de bienes muebles por anticipación de aquellos mencionados en los párrafos I y II del considerando séptimo de la decisión de primer grado no es susceptible de ser modificada, y por ello el arbitrio necesariamente debe ser desechado.