

JURISPRUDENCIA:

"Que la causal de nulidad formal a resolver tiene relación con la denunciada falta de consideraciones del fallo de segundo grado, confirmatorio de la decisión de primera instancia. Sin embargo, de la simple lectura de la sentencia recurrida es posible constatar que tal carencia no resulta efectiva, pues ella contiene los razonamientos en los que desarrolla los motivos por los cuales se adopta la decisión de rechazar el recurso de apelación, cumpliendo así los juzgadores con su deber de fundamentación. Adicionalmente, importa indicar que en la medida que el fallo de primer grado carezca de consideraciones es que se hace necesario que el tribunal de alzada la contenga, cuyo no es el caso, por cuanto aquél deja constancia de los motivos del rechazo del reclamo, posibilitando a las partes el conocimiento de los fundamentos de su decisión.

Por tales motivos, el recurso de casación en la forma interpuesto no puede prosperar." (Corte Suprema, considerando 2º).

"Que, en el caso planteado ha quedado claramente establecido que el Servicio de Impuestos Internos no ha impugnado la metodología para determinar los saldos que fundan la declaración rectificatoria presentada por la contribuyente, sino la documentación acompañada en su oportunidad para sustentarla, de tal forma que el cuestionamiento que se ha efectuado a la reclamante no se relaciona con el contenido de la información que se consigna en su contabilidad, sino con la oportunidad en que fueron timbrados los borradores acompañados junto a su solicitud.

De acuerdo a lo que se ha expresado en los razonamientos que preceden, resulta útil analizar qué se entiende por contabilidad fidedigna, tomando como punto de partida el concepto tenido en vista por el Servicio de Impuesto Internos, al momento de dictar la resolución impugnada en estos antecedentes, ya que dicha connotación no se relaciona con la falta de idoneidad de su contenido, por ende lo que debe ser aquilatado es si la documentación timbrada con posterioridad a la ocurrencia de las operaciones que sustentan la declaración rectificatoria sirven para fundar hechos económicos acaecidos con anterioridad.

Tanto la doctrina como la legislación nacional al contextualizar lo que se entiende por contabilidad han expresado que se trata de "...una técnica que tiene por objeto entregar información clara y precisa de las operaciones realizadas permitiendo un perfecto control de la empresa tanto por parte de sus dueños como de terceros interesados" (Manual de Código Tributario, Abundio Pérez Rodrigo, Legal Publishing Chile, 8ª edición 2011, pág. 131).

El Decreto Supremo N° 484, de 1980, que contiene el Reglamento para la aplicación de los artículos 23° y siguientes del Título IV del decreto Ley N° 3.063, sobre Rentas Municipales, en su artículo 5° inciso segundo expresa que: "Se entenderá por contabilidad fidedigna, aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y que registra fiel, cronológicamente y por su monto exacto las operaciones, ingresos y desembolsos, inversiones y existencia de bienes relativos a las actividades del contribuyente, que dan origen a las rentas efectivas que la ley obliga a acreditar." (Corte Suprema, considerando 13º).

"Que ahora bien, de la revisión de la preceptiva que rige la materia, es posible advertir que no se han establecido plazos legales para dar cumplimiento con el trámite de timbraje de la documentación contable de los contribuyentes.

Por lo señalado habrá de ser analizado si dicha medida de control puede ser realizada en el momento que cada imponente estime pertinente, o si por el contrario debe ir realizándose correlativamente a medida que se van ejecutando las operaciones que en ellas se consignan.

Como punto de partida cabe considerar que la presentación de declaraciones que tienen por objeto determinar la procedencia o liquidación de un impuesto se debe hacer de acuerdo a las normas legales o reglamentarias y con las instrucciones que imparta la Dirección incluyendo toda la información que fuere necesaria, conforme a lo prescribe el artículo 29 del Código Tributario.

Las declaraciones deben ser presentadas por escrito, bajo juramento en las oficinas del Servicio u otras que señale la Dirección, en la forma y cumpliendo las exigencias que ésta determine, como preceptúa el artículo 30 del cuerpo legal en referencia.

Además, los contribuyentes que se encuentran obligados a efectuar declaración de impuestos, cuyo es precisamente el caso de la impugnante, deben presentar junto con ella los documentos y antecedentes que la ley, los reglamentos o las instrucciones de la Dirección Regional les exijan, de acuerdo a lo que dispone el artículo 33 del señalado compendio normativo.

Por su parte, el artículo 35 del cuerpo legal citado, prescribe que los contribuyentes sujetos a la obligación de llevar contabilidad presentarán junto a su declaración los balances y copia de los inventarios con la firma de un contador, pudiendo cumplir dicha obligación acreditando que lleva un libro de inventario debidamente foliado y timbrado, u otro sistema autorizado por el Director Regional, por su parte el Servicio puede exigir la presentación de otros documentos tales como libros de contabilidad, detalle de la cuenta de pérdidas y ganancia, documentos o exposición

explicativa y demás que justifiquen el monto de la renta declarada y las partidas anotadas en la contabilidad.

Cabe recordar que es deber de los contribuyentes, mantener al día su contabilidad, pues en cada uno de los períodos que determinan las disposiciones legales y reglamentarias deben declarar y pagar sus impuestos, como señala el artículo 36 del Código Tributario." (Corte Suprema, considerando 15º).

"Que relacionando de manera armónica cada uno de los preceptos mencionados en las consideraciones que preceden, es posible concluir que la recurrente debió adjuntar a su declaración rectificatoria cada uno de los antecedentes que la sustentaban, los que debieron estar debidamente timbrados, de tal manera que los acompañados en esa oportunidad, esto es, los borradores y hojas sueltas, no tenían el mérito para ser considerados como suficientes o aptos para respaldarla, ya que como se ha señalado, al tratarse de un contribuyente que tributa en Primera Categoría, sobre la base de rentas efectivas, resultaba ajustado a derecho solicitarle como lo ha hecho el Servicio de Impuestos Internos, que acompañara conjuntamente con su petición todos los documentos y antecedentes que la fundaban, pues la rectificación por medio de la cual pide la devolución de impuesto a la renta pagado en exceso, corresponde precisamente a una nueva declaración, por lo que debe cumplir con todos y cada uno de los requisitos establecidos legalmente, por mandato de lo dispuesto en el artículo 36 bis del Código Tributario." (Corte Suprema, considerando 16º).

"Que aun cuando la recurrente insiste en que los antecedentes presentados al momento de efectuar su declaración rectificatoria fueron aprobados por el Servicio de Impuestos Internos al momento de su timbraje, lo cierto es que, tal como dispone el artículo 21 del código del ramo, corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculos del Impuesto, norma que es plenamente coincidente con lo que prescriben los artículos 30, 33 y 35, citados precedentemente al señalar que las declaraciones tienen el carácter de juradas y debe presentarse acompañadas junto con los antecedentes y documentos que la ley, los reglamentos o instrucciones de la Dirección Regional exijan.

En este mismo orden de ideas, cobran importancia los artículos 59 y 60 del Código Tributario que regulan la facultad de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, más aun, el citado artículo 60 establece que con el objeto de verificar la exactitud de las declaraciones u obtener información, puede 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." (Corte Suprema, considerando 18º).

"Que así las cosas ha quedado demostrado que la recurrente incumplió con la obligación de mantener sus balances contables confeccionados de manera sistemática y cronológica, lo que trajo como consecuencia que los registros presentados para para acreditar su declaración rectificatoria, en la que se contenía la petición de devolución de impuestos pagados en exceso, no resultasen ser idóneos para sustentarla por incumplir con las disposiciones precedentemente analizados y que son aquellas que otorgan las directrices para efectuar las declaraciones de impuesto.

Cabe tener en consideración, que nuestro sistema impositivo es de autodeclaración y autodeterminación, por lo que pesa sobre los contribuyentes la carga de mantener la documentación contable en condiciones de ser revisada por el ente fiscalizador una vez que realizan sus declaraciones, lo que como ha sido expuesto latamente en los razonamientos que preceden, no fue cumplido por la recurrente, sino hasta que fue dictada la resolución que denegó su solicitud de devolución." (Corte Suprema, considerando 20º).

MINISTROS:

Pronunciado por la Segunda Sala de la Corte Suprema integrada por los Ministros (as) Milton Juica A., Carlos Künsemüller L., Lamberto Cisternas R., Manuel Antonio Valderrama R., Jorge Dahm O.

TEXTOS COMPLETOS:

SENTENCIA DE LA CORTE DE APELACIONES:

Santiago, ocho de abril de dos mil dieciséis.

Vistos y teniendo, en especial, presente:

1º.- Que, tratándose en la especie de un contribuyente que declara renta efectiva y por ello obligado a llevar contabilidad completa y fidedigna, quien por su reclamo solicita la devolución de un impuesto que habría pagado en exceso, lo cual necesariamente debe relacionarse con la determinación para el año tributario 2003 de su renta líquida imponible, de conformidad a lo que disponen los artículos 29 y siguientes de la Ley de Impuesto a la Renta, cobrando relevancia lo dispuesto en los artículos 16, 17, 18 y 20 del Código Tributario, de los que se infiere el claro mandato

legal en el sentido de que dicho balance contable, para que sea fiel, debe confeccionarse cronológicamente, esto es, a medida que se van desarrollando las operaciones, reflejando clara y secuencialmente el movimiento y resultado de sus negocios, debiendo cerrarse en su momento los libros de inventarios y balances, de manera que ese fiel registro se ajuste a las normas legales y reglamentarias vigentes reflejando el verdadero monto de las operaciones, ingresos y desembolsos, inversiones y existencias de bienes relativos a la actividad del contribuyente.

2°.- Que, tratándose en la especie de documentación que no coincide con la presentada en la oportunidad tributaria (A.T. 2003) y así declarada, la que, además, aparece recién timbrada entre los años 2007 a 2011, ambos inclusive, importa que esos registros contables no fueron llevados con la fidelidad, sistematicidad y cronología debida, lo que trasgrede las normas citadas en el motivo precedente y la contenida en el artículo 27 del Código de Comercio que ordena a asentar en el Libro Diario, por orden cronológico y día a día, las operaciones mercantiles que ejecute el comerciante, expresando detalladamente el carácter y circunstancias de cada una de ellas, lo que permite concluir que los libros del contribuyente no fueron llevados correctamente, por lo que no cabe considerarlos para los efectos que se pretendían.

3°.- Que, en el sentido que se viene expresando, el informe en derecho acompañado en la instancia a fs. 280 y siguientes, cotejado a fs. 373, no tiene la virtud de alterar lo que viene siendo decidido en el fallo de primer grado y lo expresado en los precedentes motivos.

Por las consideraciones expuestas y lo que señalan el artículo 139 y siguientes del Código Tributario, se resuelve: Que, por cuanto las argumentaciones contenidas en el recurso de apelación deducido por la reclamante no logran desvirtuar lo razonado por el Tribunal a quo, se confirma en todas sus partes la sentencia de veintinueve de julio de dos mil trece, escrita a fojas 197 y siguientes.

Regístrese y devuélvase.

Redacción del Ministro Sr. Alejandro Rivera Muñoz.

Rol Ingreso Corte N° 6.488-2015.-

Pronunciado por la Undécima Sala de esta Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, presidida por el Ministro Sr. Hernán Crisosto Greisse y conformada por el Ministro Sr. Alejandro Rivera Muñoz y el Ministro Suplente Sr. Jorge Norambuena Carrillo.

SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA:

Santiago, ocho de mayo de dos mil dieciocho

Vistos:

En los autos Rol N° 28.577-2016 de esta Corte Suprema, conocidos en primera instancia por el Director Regional de la Dirección Regional Metropolitana, Santiago Oriente, del Servicio de Impuestos Internos, por sentencia de veintinueve de julio de dos mil trece, escrita a fojas 197 y siguientes, se desestimó el reclamo presentado por la contribuyente BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA CHILE, en contra de la Resolución Ex. N° 138/2006, de 26 de julio de 2006, que denegó la solicitud de devolución de Impuesto a la Renta de Primera Categoría, pagado en exceso correspondiente al año tributario 2003, por un monto ascendente a \$975.694.922.

Apelado este fallo por la reclamante, la Corte de Apelaciones de Santiago lo confirmó, por resolución de ocho de abril de dos mil dieciséis, contra este último pronunciamiento la misma parte dedujo sendos recursos de casación en la forma y en el fondo, los que se ordenaron traer en relación a fojas 422.

Considerando:

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

Primero: Que el recurso de nulidad formal se asila en la causal del ordinal quinto del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil, en relación con el numeral cuarto del artículo 170 del mismo cuerpo legal, denunciando la omisión de las consideraciones de hecho y derecho en el fallo de segundo grado, atribuyéndole una falta de fundamentación lógica al incluir considerandos contradictorios. Explica que los sentenciadores refutaron la documentación contable aportada para apoyar su solicitud de devolución por el impuesto pagado en exceso, por no haber sido timbrada oportunamente, sin contradecir la metodología que empleó para determinar la renta líquida imponible del año tributario 2003, de tal forma que no expresan porqué los borradores entregados junto a su declaración para corregir los errores de la primitivamente presentada, no revisten el carácter de fidedignos, si los mismos no fueron objeto de cuestionamiento alguno al momento de

requerir su timbraje ante el Servicio de Impuestos Internos, de manera que el rechazo de su reclamo carece de la fundamentación exigida.

Luego indica que la sentencia recurrida no expresó las razones de fondo para desestimar su petición, limitándose a cuestionamientos formales, tales como que el timbraje de su contabilidad fue extemporáneo, sin desconocer que su contenido se correspondía con la actividad económica desarrollada durante el período cuestionado. Expone, además, que la sentencia recurrida menciona en apoyo de su decisión lo dispuesto en los artículos 17 inciso sexto del Código Tributario y 27 del Código de Comercio, sin considerar que el timbraje es una medida de control a partir de las instrucciones que impartió el propio Servicio de Impuesto Internos en la Circular N° 8, de 7 de febrero del año 2000, de manera que no es posible negarle el carácter de fidedigna a su contabilidad por el hecho de haberse timbrado los libros en una fecha distinta a la realización de las operaciones que se contienen en ella, debiendo considerarse que la documentación presentada junto a la declaración rectificatoria es idéntica a la que fue posteriormente timbrada.

Segundo: Que la causal de nulidad formal a resolver tiene relación con la denunciada falta de consideraciones del fallo de segundo grado, confirmatorio de la decisión de primera instancia. Sin embargo, de la simple lectura de la sentencia recurrida es posible constatar que tal carencia no resulta efectiva, pues ella contiene los razonamientos en los que desarrolla los motivos por los cuales se adopta la decisión de rechazar el recurso de apelación, cumpliendo así los juzgadores con su deber de fundamentación. Adicionalmente, importa indicar que en la medida que el fallo de primer grado carezca de consideraciones es que se hace necesario que el tribunal de alzada las contenga, cuyo no es el caso, por cuanto aquél deja constancia de los motivos del rechazo del reclamo, posibilitando a las partes el conocimiento de los fundamentos de su decisión.

Por tales motivos, el recurso de casación en la forma interpuesto no puede prosperar.

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

Tercero: Que por el recurso de casación en el fondo se acusa, en primer término, la infracción del artículo 27 del Código de Comercio; en relación con los artículos 6 Letra A N° 1, e inciso final del mismo artículo, 17 y 97 N° 7, del Código Tributario; artículo 22 del Código Civil y; los artículos 7 letra b) y 42 del Decreto con Fuerza de Ley N° 7, que fija el texto de la Ley Orgánica Constitucional del Servicio de Impuestos Internos.

Arguye que los juzgadores negaron valor a los registros contables que sustentaron la declaración rectificatoria que presentó para el año tributario 2003, porque se contenía en meros borradores -

contabilidad impresa en hoja no oficial- y una vez que éstos fueron traspasados a hojas timbradas, porque resultaban ser extemporáneos, así la sentencia parte de un supuesto errado al negar valor a su documentación contable por el hecho de haber sido timbrada con posterioridad a las operaciones allí registradas, determinando que su actuar transgredió lo dispuesto en el artículo 27 del Código de Comercio, en el sentido de no contar con la fidelidad, sistematicidad y cronología debida. Explica que para que la contabilidad sea fidedigna, debe necesariamente ser sucesiva, es decir, respetar la secuencia en que tuvieron lugar las mismas y no solamente que ellas sean registradas en el momento de su acaecimiento.

Expone que no es suficiente con que la contabilidad se realice de forma cronológica, si los hechos que registra no existen, o existen de un modo distinto de cómo se consignan, es por esto, que la doctrina y la jurisprudencia exigen que los registros que se asienten en los libros contables se correspondan, con "lealtad o exactitud" a los hechos económicos, esto es, que sean verdaderos, por lo reseñado, asevera, que su contabilidad cumple con la exigencia de ser cronológica ya que los registros que consigna están ordenados en la secuencia que se produjeron, estableciendo fehacientemente la época en que éstas se realizaron, de manera que no se les puede restar mérito por el solo hecho de haber sido timbrados con posterioridad a su acaecimiento.

En segundo lugar, denuncia el recurso la contravención del artículo 132 del Código Tributario, de acuerdo a su texto establecido por el artículo 2° N° 25 de la Ley N° 20.322, en cuanto dispuso que en el procedimiento de reclamos debe admitirse cualquier medio probatorio apto para producir fe, así como los incisos 3° y 4° del artículo 16 del Código Tributario, que regulan los sistemas contables que son necesarios para determinar la renta de los contribuyentes. Explica que el fallo recurrido no objeta ni los valores, ni los saldos de los registros, como tampoco la metodología empleada, por lo que el único reproche que se le efectúa se relaciona con la fecha en que se efectuó el timbraje de su documentación, lo que aparejó como consecuencia que no fuesen considerados, como aptos, los libros de la impugnante para los fines pretendidos, aun cuando éstos reflejaban operaciones verdaderas, así lo que cuestionan los jueces del grado se refiere únicamente al hecho de que los registros fueron timbrados en data posterior al periodo que representan, lo que constituye una infracción a las normas que regulan la prueba en los juicios tributarios de conformidad con lo que preceptúa el artículo 2° N° 25 de la Ley N° 20.322, que dispone que en este tipo de procedimientos se admiten todos los medios de prueba que sean aptos para producir fe, norma vigente a la fecha de dictación de la sentencia de primer grado.

Finalmente imputa el recurrente que los jueces de las instancias han transgredido lo prescrito en el artículo 132 del Código Tributario, de acuerdo a su texto establecido por el artículo 2° N° 25 de la Ley N° 20.322, en relación a que en el procedimiento de reclamación la prueba debe ser valorada conforme a las reglas de la sana crítica. Señala que el fallo impugnado confirma lo razonado por el juez de primer grado, es decir, no objeta el contenido de su contabilidad, por ende, el único reproche pasa por la fecha en que se verificó el timbraje de ésta, sin considerar sus libros para dar por

acreditada la rectificación efectuada, aun cuando éstos se correspondían con su realidad económica, la que se encontraba debidamente respaldada y documentada con la información que acompañó, por considerar que la impresión de la contabilidad debió ser hecha en registros timbrados en fecha anterior. Indica que tal conclusión infringe las normas que regulan la prueba, ya que la Ley N° 20.322, comenzó a regir el día 1 de febrero del año 2013, esto es, cinco meses antes de la dictación del fallo de primera instancia, por lo que de acuerdo a lo que dispone el artículo 24 de la Ley sobre Efecto Retroactivo de la Leyes, por tratarse de una norma ordenatoria litis prevalece sobre la ley anterior, para evitar que se produzcan situaciones de desigualdad prohibidas por la Carta Fundamental, por todo lo expresado, correspondía valorar las probanzas aportadas en estos antecedentes de conformidad con las reglas de la sana crítica y al no hacerlo han transgredido el principio de no contradicción sosteniendo que la documentación contable presentada por la contribuyente, aún conteniendo verdadera y fielmente las operaciones que respaldaban su declaración rectificatoria, no resultaba ser fidedigna por no haber sido impresa en hojas timbradas en la fecha correspondiente, lo que carece de toda lógica, decidiendo erróneamente desestimar su pretensión.

Pide que se acoja el recurso de casación en el fondo, se invalide la sentencia recurrida y, acto continuo y sin nueva vista se dicte la de reemplazo por la que se acoja la reclamación de autos.

Cuarto: Que cabe consignar que consta de la causa en su tramitación lo siguiente:

1.- En abril del año 2003, la contribuyente al presentar su declaración anual de Impuesto a la Renta para ese período tributario, solicitó una devolución de Impuesto a la Renta de Primera Categoría por la suma de \$810.068.861.

2.- Con fecha 05 de septiembre de 2003, dicha parte presentó una nueva declaración por corrección de errores propios, en la que pide la devolución de impuestos pagados en exceso en su declaración de renta de ese año tributario, por un monto ascendente a \$975.694.922, indicando que el equívoco se produjo al momento de calcular su Renta Líquida Imponible, por un cambio en el sistema computacional de créditos que se originó como efecto de la fusión con el Banco BHIF.

3.- El Servicio de Impuesto Internos citó a la reclamante con fecha 28 de abril de 2006, quien contestando dentro de plazo, insistió en la procedencia de la devolución contenida en su declaración rectificatoria.

4.- Por medio de la Resolución Ex. N° 138, de 26 de julio de 2006, la Dirección de Grandes Contribuyentes denegó la devolución solicitada por Banco Bilbao Vizcaya Argentaria Chile, debido a que no demostró -con documentación idónea- el fundamento de su nueva declaración.

5.- En contra de la referida resolución administrativa, con fecha 6 de octubre de 2006, la recurrente interpuso el presente reclamo tributario.

Quinto: Que sobre la base de estos presupuestos, el tribunal de primer grado rechazó la pretensión del contribuyente demandante, señalando en su basamento octavo en lo pertinente, que en relación a los agregados y deducciones insertas en la declaración rectificatoria, el Servicio de Impuestos Internos no impugnó la metodología utilizada para determinar los saldos, sino el hecho de que la documentación que la respaldaba se contenía primero, en meros borradores, y luego en registros contables cuyo timbraje resultaba extemporáneo, toda vez que los folios 16759237-16759405 y 22361899-22358251, fueron timbrados el 28 de agosto de 2007 y el 08 de enero de 2010, contraviniendo el inciso sexto del artículo 17 del Código Tributario.

Luego en su motivo décimo sexto el fallo recurrido expresa que la contribuyente se encuentra obligada a acreditar su renta efectiva mediante contabilidad fidedigna, por tratarse de una entidad bancaria, conforme a lo dispuesto en el artículo 20 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y artículo 17 del Código Tributario, de manera que ésta debe ajustarse a las normas legales y reglamentarias vigentes, teniendo la obligación de registrar fiel y cronológicamente el monto de las operaciones de ingresos y desembolsos, inversiones y bienes relativos a la actividad del contribuyente, sin embargo ello no fue acreditado por la reclamante, ya que respaldó las modificaciones efectuadas en registros sin validez legal incumpliendo con el requisito de coetaneidad, toda vez que los documentos fueron timbrados con posterioridad a la emisión de la resolución recurrida, por lo que desestima su pretensión.

Por su parte, los jueces de alzada, en su razonamiento primero señalan que la reclamante declara conforme a renta efectiva y por ello se encuentra obligada a llevar contabilidad completa y fidedigna, por lo que la devolución de impuestos solicitada por haber sido pagada en exceso, debe relacionarse con la determinación de la renta líquida imponible del año tributario 2003, de conformidad con lo dispuesto en los artículo 29 y siguientes de la Ley sobre Impuesto a la Renta, siendo relevante lo preceptuado en los artículos 16, 17, 18 y 20 del Código Tributario, de los que se colige que el balance contable, para que sea fiel, debe confeccionarse cronológicamente, esto es, a medida que se van desarrollando las operaciones.

En seguida, en su considerando segundo expresan que la documentación aparejada al proceso, no coincide con la presentada en el año tributario 2003, apareciendo timbrada recién entre los años

2007 a 2011, lo que importa que dichos registros contables no fueron llevados con la fidelidad, sistematicidad y cronología debida, lo que transgrede las normas enunciadas y lo previsto en el artículo 27 del Código de Comercio, que ordena asentar en el Libro Diario, por orden cronológico y día a día, las operaciones mercantiles que ejecute el comerciante, concluyendo que al no llevarse correctamente los libros de la contribuyente, no podían ser considerados como lo pretendía.

Sexto: Que previo a determinar la suerte del recurso, resulta conveniente tener en consideración que este se articula sobre la base de sostener que en la especie, es procedente acceder a la devolución solicitada por impuesto pagado en exceso en el año tributario 2003, en relación a la declaración rectificatoria presentada por la reclamante, puesto que, si bien, ésta se sustenta en documentación timbrada con posterioridad a la fecha en que se verificaron las operaciones consignadas en ella, las mismas se condicen con los borradores presentados en su oportunidad al Servicio de Impuestos Internos.

Séptimo: Que corresponde, entonces, dilucidar si en la especie se han producido los errores de derecho denunciados y, atendido su tenor, si los jueces de las instancias han infringido las leyes reguladoras de la prueba citadas por el contribuyente en el establecimiento de los hechos de la causa, ya que la naturaleza y fines propios del recurso de casación en el fondo exigen restringir su procedencia por infracción de las referidas disposiciones sólo a aquellos casos en 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 se ha alterado el valor probatorio fijado por la ley a las probanzas aportadas al proceso.

Octavo: Que, sin perjuicio del orden de los apartados de impugnación asignados en el recurso, primero habrá de ser esclarecido, si en el caso de autos, se han conculcado las normas reguladoras de la prueba que sustentan el segundo y tercer capítulos del arbitrio en estudio.

Debemos recordar que las vulneraciones anotadas sobre este tópico, dicen relación con la admisión de cualquier medio de prueba idóneo para producir fe y con la falta de apreciación de la misma conforme a las reglas de la sana crítica, en ambas secciones se asila el impugnante en la modificación que introdujo al Código Tributario la Ley N° 20.322, señalado que a la fecha en que se dictó la sentencia de primer grado se encontraba plenamente vigente la actual redacción del artículo 132 del código del ramo, por lo que correspondía su aplicación para la resolución del conflicto planteado en estos antecedentes.

Noveno: Que, el artículo segundo transitorio de la Ley N° 20.322, dispone que: "Las causas tributarias que, a la fecha de entrada en funciones de los Tribunales Tributarios y Aduaneros que crea esta ley, se encontraren pendientes de resolución, serán resueltas por el respectivo Director

Regional del Servicio de Impuestos Internos de conformidad con el procedimiento vigente a la fecha de la interposición del reclamo. No obstante lo anterior, a opción del contribuyente reclamante, estas causas podrán ser sometidas al conocimiento de los Tribunales Tributarios y Aduaneros que, una vez instalados, sean competentes de acuerdo a esta ley para conocer dichas causas".

Décimo: Que conforme al texto de la norma precedentemente transcrita, se advierte que las vulneraciones acusadas en torno a la prueba rendida no se verifican en la especie, toda vez que el reclamo que da origen a estos antecedentes fue presentado el día 6 de octubre de 2006, de manera que las reformas introducidas por la Ley N° 20.322, no son aplicables a este procedimiento por mandato de la propia ley modificatoria, de lo que se sigue que los jueces de las instancias apreciaron las probanzas rendidas conforme a la normativa imperante al momento de la interposición de la presente acción, por lo que las transgresiones que se denuncian en relación a la inobservancia de las reglas de la sana crítica y la libertad probatoria que actualmente rigen nuestro sistema impositivo, no se encontraban vigentes, por lo expresado ambos capítulos del arbitrio habrán de ser desestimados.

Undécimo: Que, en relación al primer apartado del recurso de nulidad sustantiva, cabe recordar que este se funda en que los jueces de las instancias no dieron valor a los registros contables que avalaron su declaración rectificatoria señalando que, si bien se trataba de meros borradores, éstos fueron timbrados por el Servicio de Impuestos Internos ratificando, por ende, las operaciones y metodología usada para determinar el error en su primitiva declaración, conteniendo por tanto los agregados y deducciones que establecieron su nueva renta líquida imponible -menor a la anterior-, rectificando su solicitud de devolución de Impuesto de Primera Categoría pagado en exceso, de manera que no correspondía, como hicieron los jueces de las instancias, restarle mérito probatorio.

Duodécimo: Que, para un adecuado entendimiento del problema planteado, conviene recordar lo que disponen las normas que han sido utilizadas para dirimir la controversia.

Así, el artículo 17 del Código Tributario dispone: "Toda persona que deba acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario.

Los libros de contabilidad deberán ser llevados en lengua castellana y sus valores expresarse en la forma señalada en el artículo 18, debiendo ser conservados por los contribuyentes, junto con la documentación correspondiente, mientras esté pendiente el plazo que tiene el Servicio para la revisión de las declaraciones.

Esta obligación se entiende sin perjuicio del derecho de los contribuyentes de llevar contabilidad en moneda extranjera para otros fines. El Director determinará las medidas de control a que deberán sujetarse los libros de contabilidad y las hojas sueltas que los sustituyan en los casos contemplados en el inciso siguiente.

El Director Regional podrá autorizar la sustitución de los libros de contabilidad y sus registros auxiliares por hojas sueltas, escritas a mano o en otra forma, o por aplicaciones informáticas o sistemas tecnológicos, consultando las garantías necesarias para el resguardo de los intereses fiscales. Cuando el contribuyente opte por llevar sus libros contables principales y sus auxiliares en hojas sueltas o en base a aplicaciones informáticas o medios electrónicos, su examen y fiscalización se podrá realizar conforme a lo dispuesto en el artículo 60 bis.

Sin perjuicio de los libros de contabilidad exigidos por la ley, los contribuyentes deberán llevar los libros adicionales o auxiliares que exija el Director Regional, a su juicio exclusivo, de acuerdo con las normas que dicte para el mejor cumplimiento o fiscalización de las obligaciones tributarias.

Las anotaciones en los libros a que se refieren los incisos anteriores deberán hacerse normalmente a medida que se desarrollan las operaciones".

Por su parte el artículo 27 del Código de Comercio señala: "En el libro diario se asentarán por orden cronológico y día por día las operaciones mercantiles que ejecute el comerciante, expresando detalladamente el carácter y circunstancias de cada una de ellas".

Décimo tercero: Que, en el caso planteado ha quedado claramente establecido que el Servicio de Impuestos Internos no ha impugnado la metodología para determinar los saldos que fundan la declaración rectificatoria presentada por la contribuyente, sino la documentación acompañada en su oportunidad para sustentarla, de tal forma que el cuestionamiento que se ha efectuado a la reclamante no se relaciona con el contenido de la información que se consigna en su contabilidad, sino con la oportunidad en que fueron timbrados los borradores acompañados junto a su solicitud.

De acuerdo a lo que se ha expresado en los razonamientos que preceden, resulta útil analizar qué se entiende por contabilidad fidedigna, tomando como punto de partida el concepto tenido en vista por el Servicio de Impuesto Internos, al momento de dictar la resolución impugnada en estos antecedentes, ya que dicha connotación no se relaciona con la falta de idoneidad de su contenido, por ende lo que debe ser aquilatado es si la documentación timbrada con posterioridad a la ocurrencia de las operaciones que sustentan la declaración rectificatoria sirven para fundar hechos económicos acaecidos con anterioridad.

Tanto la doctrina como la legislación nacional al contextualizar lo que se entiende por contabilidad han expresado que se trata de "...una técnica que tiene por objeto entregar información clara y precisa de las operaciones realizadas permitiendo un perfecto control de la empresa tanto por parte de sus dueños como de terceros interesados" (Manual de Código Tributario, Abundio Pérez Rodrigo, Legal Publishing Chile, 8ª edición 2011, pág. 131).

El Decreto Supremo N° 484, de 1980, que contiene el Reglamento para la aplicación de los artículos 23° y siguientes del Título IV del decreto Ley N° 3.063, sobre Rentas Municipales, en su artículo 5° inciso segundo expresa que: "Se entenderá por contabilidad fidedigna, aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y que registra fiel, cronológicamente y por su monto exacto las operaciones, ingresos y desembolsos, inversiones y existencia de bienes relativos a las actividades del contribuyente, que dan origen a las rentas efectivas que la ley obliga a acreditar".

Décimo cuarto: Que de las aseveraciones efectuadas por la propia impugnante queda de manifiesto que al momento de presentar su declaración rectificatoria adjuntó a ella meros borradores y hojas sueltas, instando por su timbraje a propósito de la emisión de la resolución recurrida, es decir, en fechas posteriores a la denegación de la devolución solicitada.

Conforme a lo señalado es necesario dilucidar si el deber de mantener la contabilidad timbrada de manera coetánea con las operaciones que se consignan en ella es meramente formal, como señala la recurrente, o si por el contrario, como indica el Servicio de Impuesto Internos es una obligación que debe ser cumplida a medida que éstas se van realizando para que tengan el carácter de fidedignos y puedan servir como documentos fundantes de sus actos impositivos y declaraciones.

Décimo quinto: Que ahora bien, de la revisión de la preceptiva que rige la materia, es posible advertir que no se han establecido plazos legales para dar cumplimiento con el trámite de timbraje de la documentación contable de los contribuyentes.

Por lo señalado habrá de ser analizado si dicha medida de control puede ser realizada en el momento que cada imponente estime pertinente, o si por el contrario debe ir realizándose correlativamente a medida que se van ejecutando las operaciones que en ellas se consignan.

Como punto de partida cabe considerar que la presentación de declaraciones que tienen por objeto determinar la procedencia o liquidación de un impuesto se debe hacer de acuerdo a las

normas legales o reglamentarias y con las instrucciones que imparta la Dirección incluyendo toda la información que fuere necesaria, conforme a lo prescribe el artículo 29 del Código Tributario.

Las declaraciones deben ser presentadas por escrito, bajo juramento en las oficinas del Servicio u otras que señale la Dirección, en la forma y cumpliendo las exigencias que ésta determine, como preceptúa el artículo 30 del cuerpo legal en referencia.

Además, los contribuyentes que se encuentran obligados a efectuar declaración de impuestos, cuyo es precisamente el caso de la impugnante, deben presentar junto con ella los documentos y antecedentes que la ley, los reglamentos o las instrucciones de la Dirección Regional les exijan, de acuerdo a lo que dispone el artículo 33 del señalado compendio normativo.

Por su parte, el artículo 35 del cuerpo legal citado, prescribe que los contribuyentes sujetos a la obligación de llevar contabilidad presentarán junto a su declaración los balances y copia de los inventarios con la firma de un contador, pudiendo cumplir dicha obligación acreditando que lleva un libro de inventario debidamente foliado y timbrado, u otro sistema autorizado por el Director Regional, por su parte el Servicio puede exigir la presentación de otros documentos tales como libros de contabilidad, detalle de la cuenta de pérdidas y ganancia, documentos o exposición explicativa y demás que justifiquen el monto de la renta declarada y las partidas anotadas en la contabilidad.

Cabe recordar que es deber de los contribuyentes, mantener al día su contabilidad, pues en cada uno de los períodos que determinan las disposiciones legales y reglamentarias deben declarar y pagar sus impuestos, como señala el artículo 36 del Código Tributario.

Décimo sexto: Que relacionando de manera armónica cada uno de los preceptos mencionados en las consideraciones que preceden, es posible concluir que la recurrente debió adjuntar a su declaración rectificatoria cada uno de los antecedentes que la sustentaban, los que debieron estar debidamente timbrados, de tal manera que los acompañados en esa oportunidad, esto es, los borradores y hojas sueltas, no tenían el mérito para ser considerados como suficientes o aptos para respaldarla, ya que como se ha señalado, al tratarse de un contribuyente que tributa en Primera Categoría, sobre la base de rentas efectivas, resultaba ajustado a derecho solicitarle como lo ha hecho el Servicio de Impuestos Internos, que acompañara conjuntamente con su petición todos los documentos y antecedentes que la fundaban, pues la rectificación por medio de la cual pide la devolución de impuesto a la renta pagado en exceso, corresponde precisamente a una nueva declaración, por lo que debe cumplir con todos y cada uno de los requisitos establecidos legalmente, por mandato de lo dispuesto en el artículo 36 bis del Código Tributario.

Décimo séptimo: Que ahora bien, de lo expresado por la propia reclamante queda de manifiesto que la diferencia entre su renta líquida imponible presentada en la declaración de abril de 2003 y aquella en la que corrige sus errores propios de septiembre de ese mismo año, tuvo como fundamento los problemas generados a partir del cambio de su sistema computacional, sin que en estos antecedentes haya aportado información específica en relación a los inconvenientes que éste le provocó.

Décimo octavo: Que aun cuando la recurrente insiste en que los antecedentes presentados al momento de efectuar su declaración rectificatoria fueron aprobados por el Servicio de Impuestos Internos al momento de su timbraje, lo cierto es que, tal como dispone el artículo 21 del código del ramo, corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculos del Impuesto, norma que es plenamente coincidente con lo que prescriben los artículos 30, 33 y 35, citados precedentemente al señalar que las declaraciones tienen el carácter de juradas y debe presentarse acompañadas junto con los antecedentes y documentos que la ley, los reglamentos o instrucciones de la Dirección Regional exijan.

En este mismo orden de ideas, cobran importancia los artículos 59 y 60 del Código Tributario que regulan la facultad de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, más aun, el citado artículo 60 establece que con el objeto de verificar la exactitud de las declaraciones u obtener información, puede 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.

Décimo noveno: Que, por lo expresado, resulta meridianamente claro que la argumentación de la recurrente alusiva a que la sola presentación de su declaración rectificatoria sustentada en meros borradores es suficiente para que sea aprobada sin más, a menos que la declare no fidedigna, es errónea, ya que lo que la ley efectivamente señala es que presentada una declaración y acompañada la documentación y la contabilidad que la respalda ésta debe ser considerada por el Servicio, a menos que determine que no es fidedigna.

Vigésimo: Que así las cosas ha quedado demostrado que la recurrente incumplió con la obligación de mantener sus balances contables confeccionados de manera sistemática y cronológica, lo que trajo como consecuencia que los registros presentados para para acreditar su declaración rectificatoria, en la que se contenía la petición de devolución de impuestos pagados en exceso, no resultasen ser idóneos para sustentarla por incumplir con las disposiciones

precedentemente analizados y que son aquellas que otorgan las directrices para efectuar las declaraciones de impuesto.

Cabe tener en consideración, que nuestro sistema impositivo es de autodeclaración y autodeterminación, por lo que pesa sobre los contribuyentes la carga de mantener la documentación contable en condiciones de ser revisada por el ente fiscalizador una vez que realizan sus declaraciones, lo que como ha sido expuesto latamente en los razonamientos que preceden, no fue cumplido por la recurrente, sino hasta que fue dictada la resolución que denegó su solicitud de devolución.

Vigésimo primero: Que de acuerdo a lo que ha sido expresado es posible colegir que la sentencia censurada no ha incurrido en los errores de derecho que le atribuye el recurso, el cual, por ende, no puede prosperar y ha de ser desestimado.

Por estas consideraciones y lo dispuesto en los artículos 766, 767, 774 y 805 del Código de Procedimiento Civil, y 145 del Código Tributario, se rechazan, con costas, los recursos de casación en la forma y en el fondo interpuestos en lo principal y primer otrosí de fojas 378 por el abogado don Christian Nicolás Aste Mejías, en representación de la contribuyente Banco Bilbao Vizcaya Argentaria Chile, en contra de la sentencia de ocho de abril de dos mil dieciséis, escrita a fojas 376 y siguiente.

Acordada la condena en costas, con el voto en contra del Ministro Sr. Künsemüller, quien fue de parecer de eximir al recurrente de dicha carga, por estimar que tuvo motivo plausible para litigar.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Juica y del voto disidente su autor.

Regístrese y devuélvase.

Rol N° 28.577-2016.-

Pronunciado por la Segunda Sala de la Corte Suprema integrada por los Ministros (as) Milton Juica A., Carlos Künsemüller L., Lamberto Cisternas R., Manuel Antonio Valderrama R., Jorge Dahm O.