CORTE SUPREMA DE CHILE

Rol N° 2596-2010 - 27 de julio de 2012

Santiago, veintisiete de julio de dos mil doce.

VISTOS:

En estos autos rol N°2596-2010 el contribuyente, don Fernando Valenzuela Cárcamo, dedujo recurso de casación en el fondo contra la sentencia de la Corte de Apelaciones de San Miguel de 11 de marzo de 2010, confirmatoria de la de primera instancia, dictada por juez tributario. Esta última resolución rechaza la reclamación deducida a fojas 183 contra la Liquidación Nº 868 de 25 de julio de 2006, por concepto de diferencias de Impuesto Global Complementario correspondientes al año tributario 2003, derivadas del rechazo del crédito fiscal impetrado por la sociedad "Importaciones y Exportaciones Gabyx Ltda", de la cual el reclamante era socio a la época en que se generaron los referidos tributos.

Se trajeron los autos en relación.

CONSIDERANDO:

Primero: Que el recurso denuncia como errores de derecho la infracción de los artículos 21, 26, 125 N° 2 y 130 del Código Tributario, 23 N° 5 del Decreto Ley Nº 825 de 1980 y 54 de la Ley de Impuesto a la Renta, en relación con los artículos 21 inciso 1°, 30, 31 N° 1 y 33 de esa misma ley.

El impugnante argumenta, en primer lugar, que el fallo censurado infringe el artículo 21 del Estatuto Tributario, por cuanto por una parte señala que no presentó pruebas suficientes para desvirtuar los cargos del Servicio de Impuestos Internos, en tanto que el laudo de primer grado hace expresa mención a la prueba documental que incorporó a los autos.

Hace presente que la causa inmediata de los tributos que se le imponen son las liquidaciones previas expedidas contra la sociedad "Importaciones y Exportaciones Gabyx Ltda", en la cual tenía participación social, por diferencias de impuesto a las ventas y servicios en los períodos comprendidos entre enero a agosto de 2002 y del impuesto a la Renta de Primera Categoría correspondiente al año tributario 2003.

Apunta que la vulneración se produciría desde que se le exige una carga legal que como persona natural no tiene, cual es llevar libros de contabilidad, obligación que sólo le compete a la sociedad.

Agrega que si bien la preceptiva señalada no establece la forma en que el juez tributario debe valorar la prueba, aunque lo haga fundado en las reglas de la sana crítica, no puede obviar

los principios de la lógica y las máximas de la experiencia, como lo hace, al desechar sus alegaciones por tratarse de materias reglamentadas, estableciendo listas cerradas de medios de prueba que la ley tributaria no contempla, descartando a su paso los indicios o presunciones como medios probatorios.

En su concepto, si se hubiere valorado correctamente la prueba instrumental incorporada al proceso, se habría podido presumir la veracidad de las operaciones que el Servicio de Impuestos Internos objetó a la sociedad a la cual pertenecía.

En cuanto a la infracción del artículo 125 N° 2 del Código Tributario, aduce que ésta se materializa en el fallo cuya nulidad impetra al exigirle probar la efectividad material de operaciones cuya falsedad ya fue establecida en un procedimiento previo, lo que se traduce en rebatir una situación jurídica que se encuentra firme.

Agrega que los sentenciadores se abstraen de la disposición en aquella parte que permite al contribuyente no acompañar con su reclamo la documentación que por su volumen, ubicación u otras circunstancias no puedan agregarse a la solicitud, puesto que resulta evidente que materialmente le resultaba imposible adjuntar documentos contables de una sociedad a la cual ya no pertenece. No obstante, insiste, los sentenciadores le negaron todo valor probatorio a la prueba documental a la cual sí tuvo acceso y acompañó al proceso.

En ese contexto, aduce, los jueces del mérito debieron acoger su reclamación en razón de la imposibilidad material de acceder a la prueba relacionada con las liquidaciones practicadas a la sociedad -fundantes de la propia-, y de discutir la fuente remota de la obligación por la cual se lo grava, desde que aquellas se encontraban firmes al no haber sido discutidas ni impugnadas.

Alega que también el fallo vulnera el artículo 26 del Código Tributario que le permite asilarse en lo dispuesto en la Circular Nº 93 del Servicio de Impuestos Internos de 19 de diciembre de 2001, que dispone que el requerimiento para que se acredite la efectividad material de la operación y su monto debe estar contenido en la Citación que el Servicio le haga al contribuyente, precisándose en ésta aquellas operaciones que debe acreditar. En su caso, ésta nada dice, por lo cual conforme a la Circular citada se limitó a presentar los antecedentes que se le solicitaron.

Añade que si en la Citación no se le exigió de manera expresa la prueba de la efectividad de las operaciones impugnadas, el tribunal tributario no pudo hacerlo como sucedió con la interlocutoria de prueba.

Por otra parte, agrega, dado que la causa de la liquidación que ahora se discute radica en si la sociedad tenía o no derecho a crédito fiscal por el IVA rechazado, es atingente rebatir tal situación en este procedimiento, lo que no se le permitió, limitando su derecho a defensa.

En cuanto al artículo 23 Nº 5 del Decreto Ley Nº 825 de 1980, luego de transcribir su texto, relaciona su pretendida vulneración con el contenido de la Circular N° 93 ya citada, señalando nuevamente que la circunstancia de no contener la Citación del Servicio el requerimiento en orden a probar la efectividad de las operaciones impugnadas le causa un grave perjuicio, por cuanto al no ser ya socio de la empresa a la época de la Citación su posibilidad de producir pruebas se vio ostensiblemente disminuida, concluyendo que la omisión anotada impide que en la etapa judicial se le obligue a acreditar la efectividad de las referidas operaciones.

Tal carga, arguye, es un hecho excepcional y es por eso que conforme a la mentada Circular, cuando el Servicio de Impuestos Internos así lo exija, deberá requerir al contribuyente en la Citación respectiva.

En relación a la vulneración del artículo 130 del Código Tributario, el recurrente hace consistir su protesta en el hecho que el Servicio le habría negado información relevante referida a un proceso en el cual no tuvo ningún tipo de participación.

A continuación, acusa infracción al artículo 54 de la Ley de Impuesto a la Renta vinculado con los artículos 21 inciso 1º, 30, 31 Nº 1 de la misma preceptiva legal y el 23 Nº 5 del Decreto Ley Nº 825, la que se produce al establecer como presunción de derecho que las partidas por las cuales fue liquidada la sociedad de la cual formaba parte son indiscutibles, no permitiéndole objetarlas en el procedimiento seguido en su contra, no obstante lo cual, con la instrumental que señala, igualmente probó la efectividad de las operaciones que le fueran cuestionadas a la sociedad.

Segundo: Que explicitando la influencia que los errores atribuidos al fallo censurado tuvieron en lo dispositivo del mismo, concluye que si se hubieran aplicado correctamente las disposiciones vulneradas se habría valorado correctamente la prueba instrumental
incorporada al proceso, no se lo habría obligado a probar las obligaciones de un tercero, y teniendo principalmente en consideración su imposibilidad de acceder a la prueba en relación a las liquidaciones practicadas a la sociedad y de discutir éstas en el presente proceso, los sentenciadores habrían acogido su reclamo.

Tercero: Que para una adecuada inteligencia y decisión del asunto sometido a la decisión de esta Corte, es necesario dejar consignados los siguientes antecedentes que constan del proceso:

1.- Por escritura pública de 26 de enero de 1998 Fernando Valenzuela Cárcamo junto a otras personas constituyeron la Sociedad "Importaciones y Exportaciones Gabyx Limitada", participando éste en un 45% del capital social.

2.- Por escritura pública de 7 de agosto de 2002 Fernando Valenzuela Cárcamo vendió, cedió

y transfirió el total de sus acciones en la referida sociedad.

3.- El Servicio de Impuestos Internos mediante revisión de los antecedentes contables de la sociedad "Importaciones y Exportaciones Gabyx Ltda." detectó durante los meses de enero a julio de 2002 irregularidades que significaron el rechazo del crédito fiscal recargado en diversas facturas, agregando el costo o gasto rechazado a la renta líquida imponible de primera categoría de la sociedad, emitiendo las Liquidaciones N°s 1504 a 1518 de 28 de noviembre de 2005, mediante las cuales se grava a la empresa con el impuesto al Valor Agregado correspondiente a las facturas objetadas en el periodo ya señalado y con impuesto a la Renta de Primera Categoría por los años tributarios 2003, 2004 y 2005.

Determinó asimismo el Servicio que el total de desembolsos y agregados a la base imponible de primera categoría más el crédito fiscal IVA en que incurre la sociedad debían agregarse a la base imponible declarada del Impuesto Global Complementario de los socios, los que considera gastos rechazados para efectos de su gravamen con este último tributo, expidiendo en definitiva la Liquidación N° 868 que afecta al recurrente y que tiene su origen en las partidas liquidadas a la sociedad.

4.- La Citación Nº 110 de 27 de abril de 2006 practicada al reclamante le comunica que: "producto de la revisión efectuada a registros auxiliares, contables, declaraciones de impuestos, documentación sustentatoria y antecedentes que obran en el Servicio, a la Sociedad Importaciones y Exportaciones Gabyx Ltda., RUT [RUT protegido], de la cual Ud. es socio con una participación del 45% del capital social, según escritura de constitución de 21.02.1998, se han determinado irregularidades que inciden en el impuesto antes señalado, las que se detallan en el cuerpo de la citación".

"De conformidad con lo anterior y dentro del plazo que establece el artículo 63 del Código Tributario, deberá presentar una declaración, aclarar, rectificar, ampliar o confirmar sus declaraciones de impuestos por los montos y periodos que se indican en las partidas de esta citación", agregando en el párrafo final que "si no concurriera a lo previsto en esta citación, que se le formula en cumplimiento de la disposición arriba citada, dentro del plazo señalado, el Servicio procederá a tasar la base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 21, inciso 2ª, 22, 63 y 64 del ya referido texto legal". A la referida Citación se agregaron fotocopias de las Liquidaciones Nºs 1504 a 1528.

5.- El contribuyente, al reclamar de la Liquidación Nº 868 ante el juez tributario, argumenta que el Servicio de Impuestos Internos no le proporcionó la información que le era necesaria para la misma, no obstante que el solo mérito de la Liquidación resultaba claramente insuficiente, que las liquidaciones que constituyen el sustento legal de la expedida en su contra no fueron impugnadas en razón de que el representante legal de la sociedad no habría sido legalmente notificado, advirtiendo por último que aportaría las pruebas necesarias para

acreditar el pago de las facturas cuestionadas conforme al artículo 23 Nº 5 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

6.- A fojas 232 el tribunal de primera instancia recibió la causa a prueba, fijando como hechos sustanciales y pertinentes controvertidos, "la efectividad material y monto de las operaciones de que dan cuenta las facturas impugnadas por el Servicio", agregando que "sin perjuicio de los demás medios de prueba legales que estime conveniente hacer valer, el demandado deberá presentar facturas de compras, guías de despacho, ingreso a bodegas, libro de existencias, libros de contabilidad , todos de la empresa Importadora y Exportadora Gabyx Limitada, de la cual es socio con un 45% de participación en el capital social".

Tal resolución no fue impugnada por el reclamante.

7.- El recurrente rindió prueba documental destinada a acreditar, según sus propios dichos, que las facturas que dieron origen al crédito fiscal rechazado por el Servicio fueron canceladas con cheques nominativos, que contienen el número de RUT (sic) y la factura a cancelar, conforme al artículo 23 N° 5 del Decreto Ley Nº 825, añadiendo fotocopias de los referidos instrumentos.

8.- No se ha discutido y constituye un hecho pacífico y expresamente aceptado por el contribuyente que las Liquidaciones N°s 1504 a 1528, referidas en el acápite signado con el Nº 3, no fueron reclamadas por la sociedad contribuyente. Es así como el propio reclamante en la presentación de fojas 183 sostiene que "...nunca se presentó defensa ninguna a la liquidación practicada a la empresa". La misma afirmación vierte en el texto de su recurso, reconociendo que se trata de liquidaciones no objetadas, que permitieron al Servicio incrementar la base imponible del Impuesto de Primera Categoría y, luego, el Global Complementario que afecta al reclamante, emitiendo la Liquidación ahora reclamada conforme al artículo 24 del Código Tributario.

9.- La sentencia de primera instancia, confirmada por el tribunal de alzada, establece que el litigante sólo acompañó fotocopias simples de cheques con el nombre de la empresa giradora, por anverso y reverso, con un listado detallando el nombre del beneficiario del cheque, monto y número de factura, no logrando desvirtuar las impugnaciones del Servicio.

Cuarto: Que los presupuestos fácticos aludidos precedentemente resultan inmodificables para esta Corte de Casación, a menos que en su establecimiento hubiere vulneración de las normas reguladoras de la prueba; sin embargo, lo que el recurrente cuestiona es la forma o manera en que fue valorada la prueba. Así, se advierte que los cuestionamientos esenciales del recurso dicen relación con el alcance y sentido que corresponde conferir a la prueba aportada por el reclamante, actividad que se agotó con la determinación que a este respecto hicieron los jueces del fondo, quienes en uso de sus facultades privativas y excluyentes consignaron que la referida prueba resultó insuficiente para satisfacer las pretensiones del

impugnante, sin que pueda advertirse una vulneración a las leyes reguladoras de la prueba, ya que no se ha invertido la carga de la prueba y la rendida por él ha sido apreciada conforme a lo que la ley establece, no resultando pertinente la invocación que efectúa respecto a la valoración de acuerdo a las reglas de la sana crítica.

Quinto: Que resulta útil dejar consignado que en materia tributaria la carga de la prueba corresponde al contribuyente, siendo éste quien debe desvirtuar las impugnaciones que le formula el organismo fiscalizador con pruebas suficientes tanto en la etapa administrativa como jurisdiccional.

Sexto: Que así las cosas, no hay trasgresión alguna del artículo 21 del Código Tributario, sino más bien, los jurisdicentes han dando una correcta aplicación a la disposición en comento, exigiendo al reclamante la acreditación material de las operaciones que habrían dado lugar a las facturas cuestionadas y al consecuente rechazo del crédito fiscal utilizado por la empresa, demostración que no realizó la sociedad, quien no reclamó de las Liquidaciones, ni pudo acreditar el reclamante.

Séptimo: Que, por otra parte, las protestas del impugnante relativas a una supuesta infracción de los artículos 26 y 125 Nº 2 del Código Tributario importan el planteamiento de alegaciones que se manifiestan por primera vez en el libelo de casación, no habiendo sido invocadas en el transcurso de la litis de manera que se concediera al Servicio de Impuestos Internos la posibilidad de manifestar su parecer sobre la pertinencia de aplicarlas al caso sub judice. Esta inadmisibilidad se impone, además, por cuanto no han podido ser infringidas por los magistrados del mérito disposiciones legales que no han sido impetradas por el reclamante al sustentar sus demandas, excepciones o defensas.

Octavo: Que, asimismo, no habiendo rendido el recurrente prueba alguna que pudiere justificar sus asertos en cuanto a una supuesta vulneración de su derecho de defensa apoyado en la trasgresión del artículo 130 del Código Tributario -vigente a la época de la reclamación-, su denuncia de nulidad de fondo por este capítulo también carece de sustento legal.

Noveno: Que atento lo expresado en el motivo precedente, el fallo recurrido no infringe el artículo 23 Nº 5 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, pues en la especie, como se dijo, las liquidaciones que imponen dichos tributos a la sociedad y de las cuales es consecuencia impositiva la liquidación ahora discutida no fueron reclamadas por ésta, no habiéndose acreditado tampoco en este procedimiento la efectividad material y los montos de que dan cuentas las facturas objetadas por el Servicio.

Décimo: Que desde esta perspectiva tampoco resultan atendibles las objeciones del recurrente en orden a que se habría infringido el artículo 54 de la Ley de Impuesto a la Renta, en relación con los artículos 21 inciso primero, 30, 31 N° 1 y 33 del mismo texto

legal; sino por el contrario, no cabe sino concluir que los sentenciadores han hecho una correcta aplicación de la preceptiva legal que se dice conculcada, la que en el caso sub judice obligaba al Servicio de Impuestos Internos a reliquidar la base imponible declarada por los socios para los efectos del pago del impuesto Global Complementario, que es lo que en definitiva hizo.

Undécimo: Que, por último, huelga decir que la invocación del artículo 8° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos que hace el recurrente en su libelo resulta ajena a los fines del recurso de que se trata y no constituye una alegación destinada a acreditar los yerros de derecho en que habrían incurrido los jueces del fondo.

Por estas consideraciones y en conformidad a lo que disponen los artículos 764, 765, 785 y 805 del Código de Procedimiento Civil, se rechaza el recurso de casación en el fondo deducido en lo principal de fojas 421 por el abogado don Rodrigo Bordachar Urrutia, en representación del reclamante, contra la sentencia de once de marzo de dos mil diez, que se lee a fojas 420.

Regístrese y devuélvase con sus agregados.

Redacción de la Ministro señora Sandoval.

Rol N° 2596-2010.-

Pronunciado por la Tercera Sala de esta Corte Suprema, Integrada por los Ministros Sr. Héctor Carreño S., Sr. Pedro Pierry A., Sra. María Eugenia Sandoval G., el Ministro Suplente Sr. Alfredo Pfeiffer R. y el Abogado Integrante Sr. Raúl Lecaros Z. No firman, no obstante haber concurrido a la vista y al acuerdo de la causa, los Ministros señor Carreño y señor Pierry por estar ambos en comisión de servicios. Santiago, 27 de julio de 2012.

Autoriza la Ministra de Fe de la Excma. Corte Suprema.

En Santiago, a veintisiete de julio de dos mil doce, notifiqué en Secretaria por el Estado Diario la resolución precedente.

PAGE

Copia no oficial generada por Diario Constitucional a partir del Buscador de Jurisprudencia del Poder Judicial de Chile (juris.pjud.cl).