CORTE SUPREMA DE CHILE

Rol N° 6870-2010 - 17 de agosto de 2012

Santiago, diecisiete de agosto de dos mil doce.

Vistos:

En estos autos rol N° 6870-2010 caratulados "Transportes S.G. Sociedad Anónima con Servicio de Impuestos Internos", sobre Reclamo de Liquidaciones de Impuestos, la sociedad referida reclamó en contra de las liquidaciones N° 12 a 49 de 8 de febrero de 2008, notificadas el 11 de febrero de ese año, por las cuales se determinaron diferencias de Impuesto al Valor Agregado correspondientes a los períodos de octubre y noviembre de 2001; julio y diciembre de 2002; febrero, junio, julio, septiembre y octubre de 2003; enero a diciembre de 2004 y enero a diciembre de 2005; además de diferencias de Impuesto Unico del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, respecto de los años tributarios 2002, 2003, 2004, 2005 y 2006, fundadas de acuerdo al Servicio de Impuestos Internos en el rechazo del crédito fiscal IVA y su respectivo costo y/o gasto amparado en facturas material e ideológicamente falsas, disminuyendo con ello los impuestos que le correspondía enterar en arcas fiscales.

Por sentencia de primera instancia de fojas 140 se rechazó el reclamo de la sociedad contribuyente.

A fojas 150 de autos la sociedad apeló del fallo de primer grado, y en el escrito de apelación invocó la prescripción de tres años contemplada en el inciso primero del artículo 200 del Código Tributario en lo que concierne a determinadas partidas liquidadas, que corresponden a las liquidaciones N° 12 a la 32, referentes a las facturas emitidas entre octubre de 2001 a septiembre de 2004, que suman en total veintiséis partidas.

La Corte de Apelaciones de Puerto Montt, en su sentencia de fojas 219 determinó que no correspondía emitir pronunciamiento sobre la excepción de prescripción por no haber sido reiterada en segunda instancia, sin que tampoco fuese procedente actuar de oficio y en cuanto al fondo confirmó el fallo de primer grado.

En contra de la sentencia antes citada, la sociedad reclamante dedujo recurso de casación en el fondo.

Se trajeron los autos en relación.

Considerando:

Primero: Que el recurso de casación deducido denuncia como primer error de derecho la

infracción al artículo 310 del Código de Procedimiento Civil, circunstancia que en su concepto se produce al considerar la sentencia impugnada que la forma por la cual se opuso la excepción de prescripción impide el pronunciamiento por parte del tribunal de alzada, al no haberse reiterado en segunda instancia. El recurrente aduce que ello es un error, dado que la exigencia que impone la norma infringida es que la excepción se oponga por escrito, en cualquier estado del juicio, siempre que sea antes de la vista de la causa en segunda instancia. Argumenta que la apelación deducida da inicio a la segunda instancia, dado que si bien el recurso se presenta en el tribunal de primer grado es para ante la Corte de Apelaciones respectiva. Añade que el artículo vulnerado ordena al tribunal de alzada a pronunciarse en única instancia de la excepción opuesta, lo que no se ha cumplido, y por último esgrime que la parte contraria tuvo la oportunidad procesal para argumentar en contra de esta excepción en el respectivo alegato ante la Corte de Apelaciones, por lo que no ha sufrido perjuicio alguno.

Segundo: Que en segundo término la sociedad reclamante denuncia que se ha transgredido por la sentencia impugnada el artículo 200 del Código Tributario, conforme al cual es posible determinar que la acción de cobro de las partidas N° 12 a la 32 de las liquidaciones efectuadas se encuentra prescrita. Además, sostiene que no es posible aplicar a este caso la prescripción del inciso segundo del artículo 200 del Código Tributario, es decir el plazo extraordinario de seis años, porque para ello es menester que se haya presentado una declaración de impuestos maliciosamente falsa, a lo que agrega que la calificación de maliciosa no puede ser efectuada por el Servicio de Impuestos Internos, como ha sucedido en la especie, sin que tampoco sea suficiente la declaración en sede civil o administrativa, por cuanto es indispensable la declaración en sede criminal.

Tercero: Que al explicar cómo los errores de derecho denunciados han influido en lo dispositivo del fallo, refiere que si no se hubieren cometido tales infracciones no se habría confirmado la sentencia de primera instancia y por el contrario se habría acogido la excepción de prescripción y se habría declarado que la acción de cobro de las liquidaciones de autos N° 12 a la N° 32 se encuentran prescritas.

Cuarto: Que para una mejor comprensión del asunto debatido, conviene precisar que la controversia ha quedado circunscrita al tema de la prescripción invocada por la sociedad reclamante.

En efecto, ha de considerarse que la sociedad contribuyente, al deducir el recurso de apelación en contra del fallo de primer grado, invocó la excepción de prescripción que en su concepto afectaba a ciertas y determinadas partidas por haberse éstas liquidado más allá de los tres años que autoriza el inciso primero del artículo 200 del Código Tributario como término ordinario de prescripción e idénticos argumentos reitera -vía errores de derecho- en

el recurso de casación en el fondo.

Quinto: Que comenzando con el primer capítulo de casación, la reclamante postula como equivocado que los jueces de segunda instancia no hayan emitido pronunciamiento sobre la excepción de prescripción contenida en el escrito de apelación, pues considera que ello vulnera el mandato del artículo 310 del Código de Procedimiento Civil.

Al respecto, la disposición citada prescribe en su inciso primero que: "No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, las excepciones de prescripción, cosa juzgada, transacción y pago efectivo de la deuda, cuando ésta se funde en un antecedente escrito, podrá oponerse en cualquier estado de la causa; pero no se admitirán si no se alegan por escrito antes de la citación para sentencia en primera instancia, o de la vista de la causa en segunda".

En el caso que nos ocupa la sociedad reclamante no invocó la prescripción en su escrito de reclamo de las liquidaciones, ni lo hizo durante todo el curso de la primera instancia, sólo se refiere a ella en el escrito de apelación en contra de lo resuelto por el juez a quo, incorporando esta alegación en forma expresa según puede leerse a fojas 151 y además como petición concreta de dicho recurso, por lo que corresponde determinar si dicha alegación ha sido oportuna.

Sexto: Que la norma citada -artículo 310 del Código de Procedimiento Civil- permite invocar como excepción -entre otras- la prescripción antes de la vista de la causa en segunda instancia. Sabido es que la vista de la causa es un trámite complejo por medio del cual un tribunal colegiado toma conocimiento del asunto sometido a su decisión y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 223 del Código de Procedimiento Civil se inicia con la relación y culmina con los alegatos de los abogados de las partes. Doctrinariamente se han incorporado a este trámite un conjunto de actos relacionados con la vista, como son la notificación del decreto autos en relación, la colocación de la causa en tabla, el anuncio de la misma, y después de la relación y los alegatos de los abogados, el acuerdo que se adopta por el tribunal.

En todo caso, cualquiera sea la posición al respecto, no existe duda de que el inicio de este trámite se produce con el decreto "autos en relación". Así, el artículo 310 del Código de Procedimiento Civil cuando ordena que las excepciones que regula se interpongan antes de la vista de la causa, quiere decir antes del decreto precedentemente aludido, situación que la sociedad reclamante ha cumplido a cabalidad pues su petición la efectuó en el escrito de apelación, que es evidentemente anterior al decreto "en relación"; y si bien el recurso de apelación se deduce ante el juez de primera instancia, tiene como objetivo que el tribunal superior enmiende con arreglo a derecho la resolución del inferior según reza el artículo 186 del Código de Procedimiento Civil, es decir la petición que se sustenta en dicho arbitrio procesal va dirigida al tribunal de segundo grado, de manera que si la petición es para ante

ese tribunal y es previa al decreto en relación, no cabe duda de que la excepción se ha invocado conforme a derecho.

Por lo demás, entender para los efectos de decidir este punto que existen tres etapas diversas, diferenciadas y autónomas entre primera instancia, apelación y segunda instancia, es desconocer la esencia del proceso y más especialmente del procedimiento, cuya característica esencial es ser un conjunto de actuaciones que se encadenan con un fin, todas las cuales no pueden ser observadas independientemente sin considerar que unas son el antecedente de las otras. En efecto, la vinculación entre primera y segunda instancia es precisamente la interposición del recurso de apelación, antecedente esencial que origina la intervención del tribunal de segundo grado, pues de lo contrario queda a firme la decisión del tribunal de primera instancia, así como además es sobre los aspectos a que se refiere dicho libelo lo que motivará y comprenderá el pronunciamiento del tribunal ad quem. Es más, "el tribunal de alzada sólo tiene facultades para conocer de los puntos comprendidos en la apelación; pero no respecto de los consentidos no apelados. Es la norma contenida en el aforismo "Tantum devolutum appellatum" (Alejandro Espinoza Solís de Ovando, Manual de Procedimiento Civil, Editorial Jurídica, páginas 67 y 68).

Se agrega a lo anterior una razón derivada de la lógica formal, que se sustenta en el hecho que el pronunciamiento del tribunal de apelación tiene su aspecto básico y esencial de dar respuesta y resolver el recurso que le da competencia, y no es posible que uno de los asuntos que lo integran no obligue al tribunal de alzada a pronunciarse sobre él, como es la excepción de prescripción a que se ha hecho alusión. Por último, ha de establecerse que el fundamento dado por la Corte de Apelaciones de Puerto Montt tendría cierta explicación cuando existía la expresión de agravios en segunda instancia en el juicio ordinario, pero hoy, en que todo el recurso lo constituyen las alegaciones expresadas en el escrito en que se interpone, han dejado de satisfacer cualquier fundamento al respecto.

Séptimo: Que conforme a lo razonado la sentencia impugnada, ha incurrido en error de derecho al privar a la reclamante del pronunciamiento sobre una excepción oportunamente planteada de acuerdo al artículo 310 del Código de Procedimiento Civil. Sin embargo, para que dicho yerro amerite la invalidación de lo resuelto es menester que tenga influencia en lo decidido, por lo que resulta necesario analizar el segundo capítulo de casación invocado.

Octavo: Que la Sociedad de Transportes S.G Sociedad Anónima ha argumentado como segundo error de derecho la vulneración del artículo 200 del Código Tributario por cuanto afirma que no puede aplicarse a su parte el inciso segundo de dicho precepto, puesto que la malicia a que se refiere esa norma debe ser declarada en sede criminal.

Sobre este aspecto puede advertirse que el fallo de primer grado, reproducido en alzada en su motivación segunda, analiza circunstanciadamente la situación de cada uno de los

proveedores que emitieron las facturas que han dado origen al cuestionamiento que se hace a la sociedad, dejando constancia que se trata de doce proveedores, que emiten estos documentos por diversos montos (el mínimo por $5.236.000 y el máximo por $93.689.890) y que en términos generales las irregularidades que se reprochan a tales proveedores son, según indica el fallo: comportamiento irregular de los contribuyentes; las facturas no se condicen con los giros de éstos ni se ha informado ampliación de giro; las facturas se encuentran emitidas a otro contribuyente de modo que existe doble juego de facturas; se aprecian declaraciones formulario 29 en que se da cuenta de débitos facturas por montos inferiores a los emitidos a la reclamante; no ubicación del emisor; baja relación de débitos y créditos del proveedor lo que no cubre los costos operacionales asociados a la actividad comercial que desarrolla el contribuyente. Conforme a ello, los jueces del grado estimaron que era posible advertir que las operaciones contenidas en las facturas son de gran envergadura, por lo que necesariamente debió existir un proceso de negociación en lo que respecta a la calidad, cantidad, valor de los servicios y especies, condiciones físicas y de pago, traslados, fecha de entrega de los productos, etcétera y en consecuencia debió acompañarse documentación y prueba adicional a la factura misma que demuestre la efectividad de las operaciones, lo que no fue acreditado, y llevó a presumir que las operaciones de que dan cuenta las facturas no fueron efectivas y ello motivó que las declaraciones de impuestos que hizo la sociedad se consideraran maliciosamente falsas.

Noveno: Que la calificación de "maliciosa" que emplea el legislador tributario y que pueda enderezarse respecto de una declaración de impuestos es solamente en su acepción de carácter administrativo y no exige acreditar dolo penal específico del contribuyente tendiente a defraudar el interés fiscal, sino que solamente que éste obra "a sabiendas", es decir, a conciencia de que procede con conocimiento de la irregularidad del antecedente y los respaldos destinados a determinar el crédito fiscal efectivo y exclusivamente como presupuesto para aumentar el plazo para ejercer la acción fiscalizadora, reproche que en dicho contexto no necesita de sede penal, como erróneamente sostiene la sociedad reclamante al referirse a esta expresión, ya que mal podría hacerse una calificación de malicia penal en un proceso que no reviste dicho carácter.

Aquí, el Servicio de Impuestos Internos ha imputado a la sociedad, como se dejó establecido en el fundamento segundo del fallo de primer grado confirmado en alzada, que las facturas cuestionadas y declaradas provienen de proveedores que tienen una situación irregular, que ha sido detallada en cada caso y frente a ello los jueces del grado presumieron en el motivo décimo tercero que las operaciones que en tales documentos se contenían no eran efectivas, para posteriormente explicar además cuál era la conducta que debió tener la sociedad ante operaciones de gran envergadura como las que dan cuenta las facturas, sin que se haya rendido prueba adicional a dichos documentos. De más está decir que tampoco la sociedad

tomó los resguardos legales que le permitían, pese a la objeción de las facturas, poder hacer uso del crédito fiscal contenido en ellas, como son los establecidos en el artículo 23 N° 5 incisos segundo y tercero de la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios.

Décimo: Que de esta forma, al no haberse incurrido en error de derecho en la calificación de las declaraciones de la sociedad como "maliciosamente falsas", no es posible aplicar el plazo de prescripción del inciso primero del artículo 200 del Código Tributario, sino el plazo de prescripción extraordinario de seis años que contempla el inciso segundo, de tal suerte que las partidas de las liquidaciones N° 12 a 32, referidas a facturas emitidas entre el mes de octubre de 2001 al mes de septiembre de 2004, no están sujetas a prescripción al haberse efectuado la citación al contribuyente mediante la citación N° 26 de 9 de noviembre de 2007, lo que aumentó el término de prescripción en tres meses, según dispone el artículo 200 del Código Tributario y posteriormente al haberse efectuado las liquidaciones por diferencias de tributos el 8 de febrero de 2008 y notificadas el 11 de febrero de ese año, lo que impide acoger la excepción de prescripción por haber transcurrido menos de los seis años necesarios para esta excepción. En efecto, la factura más antigua es la N° 00008 de fecha 31 de octubre de 2001, cuyo impuesto de conformidad al artículo 64 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios ha debido declararse a más tardar el día doce del mes siguiente al que fue devengado, esto es, hasta el 12 de noviembre de 2001, por lo que considerando que la prescripción comienza a correr desde la fecha en que el impuesto debió ser pagado, el inicio del plazo para el cómputo de la prescripción partió el día 12 ya referido, de tal forma que los seis años se cumplieron el 12 de noviembre de 2007, plazo al que debe añadirse los tres meses correspondientes a la citación a que se ha hecho referencia, lo cual da como fecha máxima el 12 de febrero de 2008, de tal suerte que al haberse notificado la liquidación el 11 de febrero de ese año la prescripción no se había completado.

Undécimo: Que al desestimarse el capítulo de casación referido al tema de la prescripción, ello impide que el primer error de derecho anotado, esto es, la infracción al artículo 310 del Código de Procedimiento Civil, pueda prosperar, por no tener influencia en lo decidido, pues pese a que los sentenciadores de segundo grado erraron al no emitir pronunciamiento sobre la excepción de prescripción por estimar equivocadamente que debía reiterarse en segunda instancia, no resulta posible dictar una sentencia de reemplazo favorable a las pretensiones de la reclamante al no encontrarse prescritas las liquidaciones referidas como tal por la recurrente.

Duodécimo: Que así el recurso en estudio no puede prosperar y debe ser desestimado.

Por estas consideraciones y lo dispuesto en los artículos 145 del Código Tributario, 764, 767 y 805 del Código de Procedimiento Civil, se rechaza el recurso de casación en el fondo deducido en lo principal de fojas 220 en contra de la sentencia de nueve de agosto de dos mil

diez, escrita a fojas 219.

Se previene que el Ministro señor Escobar no comparte los fundamentos expresados en los motivos sexto y séptimo del fallo que antecede por las siguientes consideraciones:

1°) Que en concepto de quien previene, la sentencia impugnada de casación no ha incurrido en error de derecho en la aplicación del artículo 310 del Código de Procedimiento Civil, pues dicha norma es categórica al afirmar que la excepción de prescripción puede también oponerse en segunda instancia antes de la vista de causa, y es del caso que si bien el escrito que contiene el recurso de apelación va dirigido al Tribunal de Alzada, sin embargo se presenta en primera instancia, de modo que si en él se contiene la excepción aludida no se cumple con el mandato del artículo en análisis en dos aspectos: primero, porque al haberse alegado la excepción de prescripción en primer grado se hizo después de haberse dictado la sentencia definitiva de esa instancia y si bien en los juicios por reclamaciones tributarias no se contempla el trámite de citación para oír sentencia, no es menos cierto que la alegación debió contenerse antes de que se fallara la causa para así permitir al tribunal pronunciarse respecto a ella, oportunidad que la reclamante dejó pasar sin ejercer el respectivo derecho. En segundo lugar, porque tampoco dio cumplimiento al mandato legal que la habilitaba a oponerla en segundo grado, pues como ya se dijo la apelación es presentada en primera instancia, y no hubo escrito alguno por el cual la sociedad reclamante planteara la excepción de prescripción en alzada.

2°) Que además, el recurso de apelación ha sido concebido como un medio de impugnación de lo resuelto por el juez a quo y como cumplimiento al principio de la doble instancia, es decir que lo resuelto por un juez sea revisado por otro tribunal de superior jerarquía, lo que aquí no se cumple, ya que el sentenciador de primer grado no pudo referirse a la excepción de prescripción al no haberse deducido por la sociedad contribuyente antes de que ese magistrado dictara la sentencia definitiva.

3°) Que lo anterior se reafirma con lo previsto en el inciso final del artículo 310 del Código de Procedimiento Civil, que dispone que si la excepción se opone en segunda instancia el tribunal de alzada se pronunciará sobre ella en única instancia, lo que permite disociar desde luego esta característica con el de "recurso de apelación" que es el instrumento que fue utilizado como medio para oponer la excepción.

4°) Que aún en el caso de considerar que la reclamante está legitimada para alegar la prescripción extintiva de la acción en el escrito de apelación una vez dictada y notificada a las partes la sentencia definitiva de primera instancia, debió reiterarla ante el tribunal de alzada, para que se le diera la tramitación establecida en la ley, y el Servicio de Impuestos Internos pudiera concurrir al procedimiento haciéndose cargo de las alegaciones de la referida reclamante. No siendo así, no se ha seguido la ritualidad procesal establecida por el

legislador para oponer este tipo de excepciones en una etapa distinta de la del reclamo tributario.

5°) Que finalmente la interpretación dada al artículo 310 del Código de Procedimiento Civil atenta contra la regla de hermenéutica del artículo 19 del Código Civil, que obliga a acatar el tenor literal de la norma y prohíbe consultar su espíritu cuando su sentido es claro.

Regístrese y devuélvase con sus agregados.

Redacción a cargo del Abogado Integrante señor Prado y de la prevención su autor.

Rol N° 6870-2010.-

Pronunciado por la Tercera Sala de esta Corte Suprema, Integrada por los Ministros Sr. Sergio Muñoz G., Sr. Héctor Carreño S., Sra. María Eugenia Sandoval G., el Ministro Suplente Sr. Juan Escobar Z. y el Abogado Integrante Sr. Arturo Prado P. Santiago, 17 de agosto de 2012.

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

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

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