CORTE SUPREMA DE CHILE

Rol N° 9513-2009 - 02 de agosto de 2012

Santiago, dos de agosto del año dos mil doce.

Vistos:

En estos autos rol Nº 9513-09 el contribuyente, Hernán Abumohor Lolas, dedujo recurso de casación en el fondo contra la sentencia de la Corte de Apelaciones de esta ciudad, confirmatoria de la de primer grado. Esta última desestimó la reclamación en contra las liquidaciones números 400 y 401 de 15 de noviembre del año 2006, por concepto de impuesto a la renta de primera categoría e impuesto global complementario correspondientes al año tributario 2001.

Se trajeron los autos en relación.

Considerando:

Primero: Que el recurso denuncia en primer término la infracción a los artículos 19 N° 3 inciso 5, N° 20 incisos 1 y 2 de la Constitución Política de la República y artículo 124 del Código Tributario, ya que se está limitando el ejercicio del derecho de accionar jurisdiccionalmente y de demostrar la improcedencia del cobro que el Servicio determinó.

Indica que el artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de la República garantiza que toda sentencia de un órgano que ejerce jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado; sin embargo, a pesar de que el Código Tributario establece la facultad de toda persona de impugnar a través del procedimiento general de reclamación la procedencia y legalidad de una liquidación de impuestos, en la práctica se da por establecido que su parte no se encontraba en situación de desvirtuar las liquidaciones por no haber cumplido con anterioridad a la emisión de éstas la anotación marginal que se le está requiriendo, lo cual transforma el acto en no reclamable, pues no le cabía ninguna posibilidad de revertir lo obrado por el Servicio durante el proceso de revisión y por ende se deja de aplicar el artículo 124 del Código Tributario.

Agrega que el artículo 19 N° 20 de la Carta Fundamental garantiza la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas, lo que se encuentra en contradicción con la posibilidad de que el Servicio intente presumirle a su parte rentas o ingresos tributables sobre el supuesto equivocado de afirmar que realizó una determinada inversión pese a que corrigió la imprecisión incurrida en cuanto a la forma de pagar el precio, que constaba en la escritura que tomó en consideración el ente fiscalizador para determinar el cobro de impuestos.

Por lo tanto, fuera de la objeción formal que hace el Servicio de Impuestos Internos al tenor

del artículo 1707 inciso 2° del Código Civil, el sentenciador no podía restringir la controversia al cumplimiento de las formalidades que dicha norma establece para su oponibilidad frente a terceros, ni menos estimar la inexistencia de hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos.

Segundo: Que en un siguiente capítulo el recurso denuncia la falsa y errada aplicación del artículo 70 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y del artículo 1698 del Código Civil, quedando de manifiesto el error ya que se parte de un supuesto falso, cual es que al Servicio no le cabía la obligación de demostrar que el contribuyente realizó un gasto, desembolso o inversión el día 7 de enero del año 2000, en circunstancias que sólo una vez acreditado este hecho nace para éste la carga de justificar el origen de los fondos con los que financió tales inversiones, desembolsos o gastos.

Señala que el yerro hace inaplicable la presunción simplemente legal prevista en el artículo 70 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sin que se haya analizado si la autoridad tributaria dio cumplimiento a la obligación establecida en el artículo 1698 del Código Civil de probar la existencia del vínculo jurídico a partir del cual el Servicio tiene la facultad de solicitar al contribuyente que acredite el origen de los fondos invertidos, gastados o desembolsados. Por lo dicho, el Servicio de Impuestos Internos en forma previa a iniciar un proceso de revisión de justificación de inversiones debe acreditar la existencia de un gasto, desembolso o inversión y, sólo en este caso, puede citar al contribuyente para que éste indique la fecha, naturaleza y monto del desembolso, gasto o inversión de que se trate.

Por consiguiente, al haberse liberado al Servicio de la obligación de tener que acreditar la existencia de un gasto o desembolso que haya implicado un flujo de dinero efectivo, se ha incurrido en un error de derecho.

Tercero: Que en el recurso se afirma igualmente que se vulneró el artículo 21 del Código Tributario y los artículos 341, 342, 426, 427, 428 del Código de Procedimiento Civil, ya que no obstante haberse acompañado documentos e instrumentos públicos que desvirtuaban la presunción de haberse realizado por su parte una inversión, gasto o desembolso en los términos indicados por la autoridad tributaria, el fallo impugnado al confirmar la sentencia no sólo deja de aplicar lo establecido en el artículo 21 del Código Tributario en sus incisos 2° y 3°, sino que deja de aplicar o al hacerlo hace una incorrecta o falsa aplicación de los artículos 341, 342, 426, 427 y 428 del Código de Procedimiento Civil.

Agrega que el inciso 2° del artículo 21 del Código Tributario le impone al Servicio la imposibilidad de prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos.

En cuanto a los artículos 341 y 342 N° 2 y 3 del Código de Procedimiento Civil, se puede

concluir que la copia de la escritura pública de 20 de agosto de 2001 y que corrigió el instrumento público de 7 de enero del año 2000, en la parte que se expresó que se pagaba el precio en dinero efectivo y al contado por no haber tenido nunca los contratantes esa intención, no fue considerada ni ponderada por los sentenciadores de segunda instancia al tiempo de resolver la cuestión controvertida en su carácter de escritura pública y en cuanto se limita a enmendar la imprecisión de la forma de pago del precio de las cesiones de derechos sociales.

Agrega que se infringe igualmente el artículo 426 del Código de Procedimiento Civil y el artículo 1712 y 47 del Código Civil, pues hace aplicable la presunción legal del artículo 70 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sin reparar que tratándose de aquellas presunciones que se califican de legales se permite probar la no existencia del hecho que legalmente se presume y en la especie para los fines de demostrar la inexistencia de una inversión efectiva acompañó una serie de instrumentos que el tribunal debió ponderar y que resultan consistentes con la declaración contenida en la escritura pública de 20 de agosto de 2001, en la que se declaró que el precio se pagaría a plazo. Por ende, permite desvirtuar la declaración contenida en la escritura matriz de haberse pagado al contado y en dinero efectivo el precio de los derechos sociales que adquirió el contribuyente.

Sostiene que para el caso se debe considerar lo señalado en la Circular N° 8 del año 2000, que contempla la posibilidad que el contribuyente pueda contradecir lo dicho en un instrumento público si incurrió en un error, omisión o imprecisión, en la medida que logre rendir otra prueba en contrario que permita al revisor o al juez apreciar soberanamente las probanzas y elegir la que crea más conforme a la verdad, y que en este caso no se ponderó la prueba rendida para esos efectos.

Cuarto: Que la recurrente sostiene, asimismo, que se quebrantó el artículo 1707 inciso 2° del Código Civil, ya que esta disposición no establece un límite de tiempo para cumplir las formalidades que en ella se disponen y por ende el Servicio no puede pretender la inoponibilidad de la escritura rectificatoria, ya que para ello es necesario que se trate de una contraescritura y que exista un tercero que tenga interés en invocar la declaración del acto ostensible estipulado por las partes en la escritura primitiva, por cuanto frente a esta situación la administración no tiene la calidad de tercero interesado desde un punto de vista civil contractual y por lo tanto no tiene un legítimo interés para invocar las cláusulas del acto ostensible revocado en parte en la escritura rectificatoria, y que incluso si se le reconociera tal calidad no podría invocar el desconocimiento del contenido de la contraescritura, ya que tuvo conocimiento de la misma. De igual forma, tampoco podría invocar la celebración o ejecución de algún acto o contrato por el que se haya afectado el interés fiscal,
encontrándose restringido a fiscalizar la existencia de una inversión efectiva y, en función de

aquello, solicitar se justifique el origen de los fondos.

Finaliza indicando que al no existir un plazo dentro del cual se deba realizar la anotación marginal es improcedente el argumento dado para rechazar la reclamación, sin perjuicio de lo cual al tener el Servicio una copia de la escritura matriz y también de la modificación, aun cuando no constara la anotación marginal, no puede invocar la inoponibilidad ya que no está habilitado para celebrar un acto o contrato en virtud de la escritura original, como tampoco puede desconocer la existencia de la modificación que por ser un instrumento público hace fe de su fecha y de haberse otorgado por las personas que lo suscriben, de acuerdo al artículo 1700 del Código Civil.

Quinto: Que al explicar el modo cómo se habrían producido los errores de derecho denunciados, el recurrente sostiene que de no haber sido así la sentencia impugnada habría acogido en todas sus partes el recurso de apelación.

Sexto: Que en la sentencia que se objeta se establecieron como hechos, en lo pertinente, los siguientes:

a) Que por medio de las liquidaciones N° 400 y 401 de 15 de noviembre de 2006 se determinó la existencia de diferencias por Impuesto a la Renta y Global Complementario, equivalente al desembolso efectuado en la compra de derechos en Inversiones Red TV Ltda., por no haber acreditado el contribuyente el origen de los fondos con que efectuó sus inversiones, presumiéndose que éstos corresponden a utilidades afectas al impuesto de primera categoría.

b) Que la compra de derechos en Inversiones Red TV Ltda. se realizó por medio de la escritura pública de 7 de enero del año 2000, en la cual se señala que el precio de venta de los derechos se paga en ese mismo acto y de contado.

c) Que por medio de la escritura pública de 20 de agosto del año 2001 se rectificó lo manifestado en el instrumento señalado en la letra que antecede, modificándose la forma de pago del precio.

d) Que con fecha 14 de diciembre del año 2006 se anotó al margen de la escritura matriz lo obrado en el instrumento rectificatorio, esto es, en una fecha posterior a aquella en la cual se emitieron las liquidaciones N° 400 y 401.

Séptimo: Que, en primer término, en lo relativo a la trasgresión del artículo 19 N° 3 inciso 5° y N° 20 incisos 1° y 2° de la Constitución Política de la República que se denuncia, cabe reiterar el criterio permanente de esta Corte sobre la materia en orden a que no resulta procedente fundar el recurso de casación en normas constitucionales, ya que éstas establecen directrices y principios que encuentran su desarrollo en normas de carácter legal respecto de las cuales sí se puede recurrir de casación.

Octavo: Que en cuanto a la vulneración del artículo 124 del Código Tributario se debe considerar que éste establece el derecho del contribuyente a reclamar, así como el plazo para hacerlo y en la especie se ejerció tal derecho por el demandante, dando origen al procedimiento que es sometido al conocimiento de esta Corte. Así también consta que el demandante no efectuó ningún reclamo en la etapa procesal correspondiente respecto de la tramitación del mismo en ninguna de sus instancias, no vislumbrándose en aquella ningún error que haya limitado el derecho a defensa que se dice conculcado.

Noveno: Que con respecto a los errores de derecho vinculados a las leyes reguladoras de la prueba, debe consignarse -como lo ha reconocido reiteradamente esta Corte- que aquéllas se entienden vulneradas cuando los sentenciadores invierten el onus probandi, rechazan las pruebas que la ley admite, aceptan las que la ley rechaza, desconocen el valor probatorio de las que se produjeron en el proceso cuando la ley les asigna uno determinado de carácter obligatorio o alteran el orden de precedencia que la ley les diere. Se ha repetido que ellas constituyen normas básicas de juzgamiento, que contienen deberes, limitaciones o prohibiciones a que deben sujetarse los sentenciadores. Luego, los jueces del fondo son soberanos para apreciar las probanzas, dentro del marco establecido por las normas pertinentes; por ello, no son susceptibles de ser revisadas por la vía de la casación las decisiones de los sentenciadores basadas en disposiciones que le otorgan libertad en la justipreciación de los diversos elementos probatorios.

Décimo: Que, de este modo, la justificación de la verdad de los hechos controvertidos en un juicio corresponde hacerla en la forma que lo dispone el legislador, motivo por el cual ha de resolverse inicialmente si -de acuerdo con lo anotado con antelación- a las normas que el recurrente indica se les puede atribuir el carácter de reguladoras de la prueba y, en tal evento, si han sido conculcadas como éste pretende.

Undécimo: Que el reproche que la parte recurrente formula dice relación con la carga de la prueba y consecuente infracción a los artículos 1698 del Código Civil en relación con el artículo 70 de la Ley sobre Impuesto a la Renta; a los artículos 21 del Código Tributario; y artículos 341, 342, 426, 427, 428 del Código de Procedimiento Civil, por estimar que, correspondiéndole al Servicio de Impuestos Internos acreditar la existencia de la inversión que se le atribuye al contribuyente, a su juicio, no se verificó por aquél tal cometido impuesto por el legislador y no se consideraron los medios aportados para desvirtuar la presunción simplemente legal de haberse realizado la inversión. Se centra en estos capítulos en alegar un mismo vicio, pero con un doble enfoque: el sentenciador tuvo por acreditados hechos respecto de los cuales no se rindió prueba y omitió dar por establecidos presupuestos que se encuentran fehacientemente comprobados, de manera que, en el primer caso, alteró injustificadamente la carga probatoria; y, en el segundo, rechazó medios de prueba admitidos

por ley.

Duodécimo: Que resulta palpable que cada una de las infracciones que el recurrente endosa a la sentencia en cuestión se encuentran dirigidas a dotar a la prueba que la demandante aportó al juicio de la fuerza necesaria para acreditar la inexistencia de la inversión que se le atribuye, intentando negar su existencia. Es aquí donde entiende quien recurre que se produjo la inversión probatoria, ya que prentende que es al Servicio al que efectivamente correspondía acreditar la existencia de la referida inversión y no lo hizo. Señala, entonces, que el vicio in iudicando se produce al exigírsele a su parte la prueba de un hecho negativo, la no existencia de la inversión.

Sin embargo, el recurso discurre en argumentaciones absolutamente apartadas de aquellas que el sentenciador del grado definió para la decisión de la litis. En efecto, no ha existido en el caso sub juidice duda respecto de la existencia de la inversión, por cuanto no existe discusión respecto de la adquisición por parte del recurrente de derechos en la sociedad inversiones Red TV Ltda., sino que lo pretende es demostrar que el precio que se pagó por ello no lo fue de contado sino que a plazo y es en este sentido al que apuntan los razonamientos de fondo al sostener que no quedó demostrado el origen de los fondos de la inversión realizada, por cuanto la escritura rectificatoria de aquella en que realizó la compraventa no resulta oponible al Servicio de Impuestos Internos desde que ésta no contaba con los medios de publicidad requeridos para que tuviera valor lo estipulado en ella. Por ello, se dice que el Servicio no incurrió, además, en infracción legal al momento que emitió las liquidaciones de impuestos por ella determinados.

Tal reflexión viene a resolver el asunto controvertido, puesto que se construye en relación al escenario en que se situó el reclamante al presentar los antecedentes para su revisión al momento de ser requeridos por el ente fiscalizador. Dicho en otras palabras, la sentencia que hizo suya la Corte de Apelaciones discurre sobre un hecho sustancial, no atacado mediante el remedio de la nulidad, cual es la existencia de una anotación marginal en la matriz de la escritura de compraventa de derechos acaecida con posterioridad a la fecha en que el Servicio inició la fiscalización del contribuyente e incluso ulterior a las liquidaciones que dieron origen a la reclamación.

Décimo Tercero: Que, de igual forma, a la luz de lo reseñado, corresponde descartar la vulneración al artículo 1698 del Código Civil y al artículo 21 del Código Tributario, puesto que, como ya se adelantó, el cuestionamiento a los mismos postula la inversión por parte del sentenciador de la carga probatoria, cosa que evidentemente no ha ocurrido, desde que correspondía al contribuyente, tanto en la etapa administrativa como en la jurisdiccional, acreditar los fundamentos de sus pretensiones. Por el contrario, los jueces del fondo, para tomar la decisión que se pretende dejar sin efecto, precisamente analizaron y ponderaron la

prueba rendida por el reclamante, descansando las alegaciones de la recurrente en la valoración que de las probanzas se ha efectuado en el proceso. En efecto, se trata en el caso sub judice de un problema de ponderación del material probatorio aportado al juicio; labor que, como se ha dicho en forma reiterada por esta Corte, corresponde a las legítimas potestades de los sentenciadores del grado para analizar y tasar las pruebas que se produzcan y extraer las conclusiones que les parezcan pertinentes, tarea que escapa al control del tribunal de casación, motivo por el cual el reproche no puede aceptarse.

Décimo cuarto: Que del análisis realizado en las reflexiones que anteceden se puede concluir que los sentenciadores del grado no han incurrido en los yerros de derecho que se han señalado, circunstancia que impide revisar la actividad desarrollada por ellos en relación a la prueba, y variar, por este Tribunal de Casación, los supuestos fácticos determinados y sobre los cuales recayó la aplicación del derecho sustantivo.

Décimo quinto: Que para el conocimiento del restante capítulo de casación ha de tenerse presente lo estatuido en el artículo 1700 del Código Civil, que dispone que el instrumento público hace plena fe en cuanto al hecho de haberse otorgado y su fecha, pero no en cuanto a la verdad de las declaraciones que en él hayan hecho los interesados. En esta parte no hace plena fe sino contra los declarantes.

A su turno, el artículo 1707 dispone que las escrituras privadas hechas por los contratantes para alterar lo pactado en escritura pública no producirán efecto respecto de terceros. El inciso segundo de la misma norma preceptúa que "Tampoco lo producirán las contraescrituras públicas, cuando no se ha tomado razón de su contenido al margen de la escritura matriz cuyas disposiciones se alteran en la contraescritura y del traslado en cuya virtud ha obrado el tercero".

Décimo sexto: Que cabe recordar que en la especie se ha reclamado en contra de las liquidaciones números 400 y 401 que se expidieron, en lo que interesa al recurso, por no haber acreditado la contribuyente el origen de los fondos con los que adquirió derechos en la sociedad Inversiones Red TV Ltda., por la suma de $79.368.848 según escritura pública de fecha 7 de enero del año 2000, documento en que quedó constancia de haber pagado de contado la suma de previamente señalada.

Dicha declaración goza de la presunción aludida en el considerando anterior por aplicación del artículo 2º del Código Tributario y aun -en virtud del artículo 4º del mismo Código Civil según el cual las disposiciones contenidas en los Códigos de Comercio, de Minería, del Ejército y Armada y demás especiales se aplicarán con preferencia a las de este Código, de modo que en ausencia de norma en un Código o ley especial deben regir las del Código Civil- hace fe contra los otorgantes.

Por tanto , para liberarse de tal presunción sólo pueden las partes hacerlo mediante

contraescritura pública de que se tome nota al margen de la escritura matriz cuyas disposiciones se alteran en la contraescritura y del traslado en cuya virtud ha obrado el tercero.

Decimo Séptimo: Que en la especie hubo una contraescritura; sin embargo, ella aparece anotada marginalmente con fecha posterior al inicio del procedimiento de indagación tributaria llevado a cabo por el Servicio de Impuestos Internos, lo cual ya constituye una irregularidad, por cuanto se tomó razón en la respectiva matriz sólo con fecha 14 de diciembre de 2006, esto es, luego de cursadas las liquidaciones que sirven de fundamento a la reclamación efectuada en estos autos.

Décimo octavo: Que, de este modo, no resultaba admisible permitir dichas probanzas sin vulnerar las normas ya referidas del Código Civil, pues aparece clara su calidad de constituidas ad-hoc, resultando inaceptable que se presente una contraescritura en que se diga que la suma de setenta y nueve millones y fracción no fueron pagados de contado, lo que altera uno de los elementos esenciales del contrato de compraventa, misma que se mantiene en reserva hasta que se produce la fiscalización del Servicio dentro del término de seis años contemplado para los contribuyentes no declarantes de renta.

Décimo noveno: Que, de otro lado, como el recurso de casación lo afirma, el artículo 1707 del Código Civil requiere de dos exigencias para que sea admitida una contraescritura como prueba revocatoria de lo expuesto en una escritura, y en la especie sólo se ha producido la primera, lo cual resulta obvio a la luz de lo antes precisado en orden a que las pruebas se han ido presentando del modo como fue avanzando el procedimiento, en una suerte de reacción probatoria, que por cierto provocó discordancias como las que se hicieron notar precedentemente.

Vigésimo: Que el segundo requisito establecido por el artículo 1707 inciso 2º del Código Civil consiste en el traslado en cuya virtud ha obrado el tercero; en este caso, no se puede considerar al Fisco de Chile como un tercero interviniente en el acto, pero igualmente le resulta inoponible lo obrado por cuanto la medida de publicidad del acto no resulta coetánea con el mismo y es posterior a la fecha en que el Servicio inició su acción fiscalizadora que derivó en la emisión de las liquidaciones reclamadas, siendo la anotación marginal lo que le otorga a la contraescritura la posibilidad de expandir sus efectos jurídicos más allá de los intervinientes que participaron en el acto o contrato; y como en la especie dicho traslado no existió en la oportunidad pertinente, la contraescritura no pudo producir efectos respecto del Fisco de Chile y, por ende, no procede que se acepte ésta como una probanza, existiendo una correcta aplicación por los sentenciadores de las disposiciones que reglan la materia ya que se le dio el valor que corresponde a la escritura pública de venta y no se aceptó la prueba que no cumplía con los requisitos legales.

Vigésimo primero: Que por todo lo antes expuesto, la circunstancia de haber sido realizada la anotación marginal de la contraescritura en una fecha posterior a aquella en que se procedió a investigar el obrar del contribuyente por parte de la administración, no puede ser alterada y por ende la aplicación efectuada por el Servicio de Impuestos Internos respecto de las normas en discusión es correcta sobre la base fáctica que ha sido determinada.

Vigésimo segundo: Que como corolario del análisis que se viene realizando, procede concluir que el recurso de casación en el fondo intentado por el reclamante debe ser desestimado.

De conformidad, asimismo, con lo que disponen los artículos 764, 767 y 805 del Código de Procedimiento Civil, se rechaza el recurso de casación en el fondo deducido en lo principal de fojas 239 contra la sentencia de uno de octubre del año dos mil nueve, escrita a fojas 235.

Se previene que los Ministros señor Muñoz y señor Cerda no comparten el fundamento séptimo, por cuanto la norma constitucional contiene mandatos que son directamente aplicables por el juez, no de manera mediata y por medio de las disposiciones de carácter legal, las cuales, en su caso, deben ajustarse a ellas. Como se indica en el apartado primero de esta sentencia, el reproche de inconstitucionalidad se sustenta en la falta de un debido proceso y en la igual repartición de las cargas públicas, garantías y derechos fundamentales que no se observan conculcados en el fallo impugnado, puesto que, como se ha razonado en la presente sentencia, no se ha privado al contribuyente del debido proceso a que tenía derecho y los impuestos liquidados se encuentran correctamente determinados.

Asimismo el Ministro suplente señor Cerda no concuerda con la frase del razonamiento noveno de reza: "aceptan las que la ley rechaza".

Regístrese y devuélvase.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Pierry y de la prevención sus autores.

Rol Nº 9513-2009.-

Pronunciado por la Tercera Sala de esta Corte Suprema, Integrada por los Ministros Sr. Sergio Muñoz G., Sr. Héctor Carreño S., Sr. Pedro Pierry A., Sra. Sonia Araneda B. y el Ministro Suplente Sr. Carlos Cerda F. No firman, no obstante haber concurrido a la vista y al acuerdo de la causa, la Ministro señora Araneda por haber cesado en sus funciones y el Ministro señor Cerda por haber terminado su periodo de suplencia. Santiago, 02 de agosto de 2012.

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

En Santiago, a dos 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).