

1° PRUEBA DE DERECHO TRIBUTARIO I

SEMESTRE OTOÑO 2006.

Lee atentamente y en no menos de 3, ni más de 5 páginas, coméntalo, teniendo en cuenta los contenidos pasados hasta ahora. Puedes utilizar tus apuntes, el Código Tributario o cualquier otra información a tu alcance, solo te pido no comentar con tus compañeros tu trabajo, a fin de no contaminarte con otras soluciones.

MUCHA SUERTE.

CÓDIGO TRIBUTARIO – ACTUAL TEXTO – ARTÍCULOS 21, 38, 40, 47, 48 Y 200 – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS – ACTUAL TEXTO – ARTÍCULOS 1°, 8° Y 23 – CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULOS 19, 22, 47 Y 1712 – CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL –ARTÍCULOS 170, 426, 764, 767 Y 805.

PRESCRIPCION – SEIS AÑOS – MALICIA PENAL – RECLAMO DE LIQUIDACIONES – RECURSO DE CASACION EN EL FONDO – CORTE SUPREMA – RECHAZADO.

La Excm. Corte Suprema rechazó un Recurso de Casación en el Fondo intentado por un contribuyente en contra de una sentencia de la Corte de Apelaciones de Talca, que confirmó la de primer grado del Tribunal Tributario de la VII Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, que no hizo lugar al reclamo deducido contra liquidaciones de impuestos. En su recurso, el recurrente alegó infracción de los artículos 21, 38, 40, 47, 48 y 200 del Código Tributario, de los artículos 1°, 8° y 23 N°1 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios y de los artículos 19, 22 y 1712 del Código Civil, por cuanto la sentencia no dio por acreditados hechos que el contribuyente habría probado; porque habría infringido normas que gobiernan el pago de las obligaciones, interpretándolas erradamente; habría aplicado incorrectamente normas que establecen el Impuesto al Valor Agregado, habría infringido normas reguladoras de la prueba al dejar sentado como hecho que el contribuyente había presentado reiteradamente declaraciones de IVA incompletas y falsas, así como también las normas que gobiernan las presunciones en materia tributaria y normas de prescripción.

En su fallo, el Excmo. Tribunal señaló que para que opere la prescripción de seis años, no es menester estar en presencia de malicia tributaria penal, sino que basta con que los jueces lleguen a la conclusión de que ha habido presentaciones o declaraciones de tributos maliciosamente falsas. Por otra parte, expresó que los jueces del fondo están en pleno derecho de desdeñar o aceptar determinadas probanzas, en relación con hechos que se pretenda establecer y la circunstancia de que no obtengan iguales conclusiones que el contribuyente, no importa infracción de ley.

En lo pertinente, el fallo consideró:

18°) Que, según quedó expresado, al contribuyente don Gonzalo Sepúlveda Fernández se le cursaron las liquidaciones números 309 a 330, con fecha 23 de abril de 1999, por concepto de Impuesto al Valor Agregado correspondiente a diversos períodos tributarios, a partir desde junio de 1993, y hasta octubre de 1997. En los antecedentes adjuntos a tales actuaciones, se indica que mediante citación N°16, se puso en conocimiento del contribuyente diferencias de impuestos relativas a la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, correspondientes a crédito fiscal declarado sin respaldo documentario y registro, adquisiciones que no guardan relación directa con la actividad, crédito fiscal sin respaldo de facturas, y débito fiscal subdeclarado. El Servicio estimó, según tales antecedentes, que en la respuesta no se desvirtuaron los agregados por concepto de crédito fiscal declarado sin respaldo documentario.

Se agregó que el Servicio de Tesorerías registra en su cuenta única, cancelaciones menores a las consignadas

en los cheques de pago que anexa. Dichas cancelaciones concuerdan y/o corresponden a los valores declarados por el contribuyente en los originales de los formularios mensuales de impuestos, situación que no se clarifica.

Se dice que si bien es cierto todos los cheques que adjunta se encuentran emitidos a nombre del Tesorero General de la República, la gran mayoría no corresponde a documentos nominativos y cruzados, no consignándose tampoco al reverso los datos identificatorios que contempla la norma.

En relación a las adquisiciones que no guardan relación directa con la actividad y débitos fiscales subdeclarados, no expone argumentos válidos que permitan desvirtuar las partidas citadas. Por todo lo anterior, conforme al artículo 24 del Código Tributario, se practicaron las aludidas liquidaciones, haciéndose las precisiones del caso sobre crédito fiscal declarado sin respaldo de documentación y de registro en el Libro de Compraventa, aumentando el verdadero monto de los créditos e imputaciones que tenía derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que debía pagar; crédito fiscal recargado en facturas por adquisiciones que no guardan relación directa con la actividad; crédito fiscal no respaldado con factura de proveedores y aumentos al Débito Fiscal declarado;

19º) Que la sentencia de primera instancia, resolviendo sobre el reclamo, hace presente que la normativa aplicable a la materia son los artículos 20, 23 números 1, 2 y 4, 25, 55 y 64 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, y 21 del Código Tributario.

Luego, refiriéndose a la diferencia existente entre las declaraciones formularios 29 de declaración y pago simultáneo de IVA, presentados por el recurrente en la etapa de revisión y las certificaciones efectuadas por la Tesorería General de la República, expresa que las diferencias liquidadas están establecidas en las liquidaciones, que se consideran reproducidas en el fallo, sobre declaraciones de crédito fiscal sin respaldo documentado en los períodos que se indicaron (motivo décimo sexto).

Haciéndose cargo de las alegaciones formuladas, en el motivo décimo octavo del fallo se dice que analizados los documentos que acompaña el contribuyente, fotocopias de cheques, no cumplen con todos los requisitos establecidos en el artículo 40 del Código Tributario, ya que no se indica en el reverso una especificación del impuesto que con el documento se paga, del período que corresponde, del número de rol y nombre del contribuyente, por tanto al reclamante le alcanza responsabilidad en el evento de que se hubiese hecho mal uso de dichos documentos.

Se agrega que el reclamante tampoco acompaña libros de contabilidad o auxiliares exigidos por la ley y documentación de respaldo que acrediten sus desembolsos efectuados, por lo que no desvirtúa lo indicado en las liquidaciones que reclama (motivo décimo noveno);

20º) Que, luego, en el motivo vigésimo, el fallo de primer grado consigna que ...la demanda señala que los montos pagados, según los originales de los formularios mensuales de impuestos, en donde se establecen las diferencias de créditos fiscales no acreditados, corresponden a los valores registrados en su cuenta única fiscal del Servicio de Tesorería, tales antecedentes constan del Ord. N°153/628 de fecha 10.04.97, del Director Regional Tesorero del Maule, de modo que las liquidaciones no han sido desvirtuadas con los antecedentes agregados en autos.

Luego, en el motivo vigésimo primero, expresa la sentencia que ...de acuerdo a lo estipulado en los considerandos anteriores, en que no demostró que efectivamente el crédito fiscal utilizado es el que le corresponde utilizar, este Tribunal Tributario estima que procede dejar a firme las liquidaciones reclamadas en esta parte, conforme a la cadena de IVA que se realice;

21º) Que en el motivo vigésimo tercero, aludiendo al motivo anterior, en cual se analizan los gastos que guardarían relación con la actividad comercial del contribuyente, se dice que ...no se demostró la validez legal del crédito fiscal utilizado, este Tribunal Tributario procede a confirmar las liquidaciones de impuestos practicadas por Servicio (sic) en esta parte;

22º) Que, en lo tocante al crédito fiscal no respaldado con facturas de proveedores, se señala que el recurrente no aportó los documentos mencionados por él, por lo que se confirman las liquidaciones en esta parte (motivo vigésimo quinto).

En el motivo vigésimo sexto se hace alusión al aumento del Débito Fiscal declarado, explicándose que la aplicación de sanción administrativa corre por cuerda separada del cobro de los impuestos;

23º) Que, finalmente, en el considerando vigésimo octavo se aborda el tópico de la prescripción, estimándose que se encuentra configurada la situación de que ...el Servicio de Impuestos Internos tendrá un plazo de seis años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa, situación esta última que, a juicio de este Tribunal Tributario, se encuentra configurada en el caso de autos, por cuanto las declaraciones presentadas por el reclamante registran créditos fiscales sin respaldo documentado, situación por la cual mediante ... se remitió Cuaderno de Pruebas con todos los antecedentes al Departamento de Delito Tributario del Servicio, para la presentación de la Querella pertinente, si el Director lo estimare pertinente;

24º) Que, por lo tanto, el tribunal referido se hizo cargo de las alegaciones del contribuyente, en orden a que no adeudaría impuestos, por haber pagado las sumas indicadas en los comprobantes que mantiene en su poder, dejando sentados como hechos de la causa:

- que las diferencias liquidadas están establecidas en las liquidaciones de fs.1 a 17, sobre declaraciones de crédito fiscal sin respaldo documentado;

- que los documentos acompañados por el contribuyente, fotocopias de cheques, no cumplen con todos los requisitos establecidos en el artículo 40 del Código Tributario, ya que no se indica en el reverso una especificación del impuesto que con tal documento se paga, además de otros datos de importancia, también omitidos;

- no acompañó libros de contabilidad o auxiliares y documentación de respaldo que acrediten los desembolsos efectuados;

- no se demostró que el crédito fiscal utilizado es el que le corresponde utilizar;

- que las declaraciones de impuestos presentadas por el reclamante registran créditos fiscales sin respaldo documentado, por lo que se configura la situación de presentación de declaración maliciosamente falsa;

25º) Que en segundo grado se estimó que las razones dadas en primera instancia son suficientes para desestimar lo impetrado en la apelación, sin formularse ninguna nueva alegación en cuanto a la materia de fondo;

26º) Que, en tales condiciones es que ha de analizarse el recurso de nulidad de fondo establecido. El primer error de derecho, como se adelantó, se refiere a la infracción de las leyes reguladoras de la prueba, al no haberse tenido por acreditado el pago de los tributos materia de las liquidaciones. Sobre esta materia, corresponde precisar que este Tribunal de Casación, reiteradamente, ha señalado el alcance de la noción de leyes reguladoras de la prueba;

27º) Que, efectivamente, se ha expresado que las leyes reguladoras de los medios de convicción son aquellas normas fundamentales impuestas por la ley a los falladores en forma ineludible, y que importan verdaderas limitaciones a la discrecionalidad judicial, dirigidas a asegurar una decisión correcta en el juzgamiento. Se ha dicho, además, que para que se produzca infracción de tales disposiciones, es necesario que se haya incurrido en error de derecho en su aplicación;

28º) Que esta última materia se vincula con la situación de los hechos establecidos en la causa, los que, como también se ha indicado, esta Corte de Casación no puede variar, pues la facultad de fijarlos o determinarlos corresponde a los jueces del fondo, en uso de sus atribuciones legales. Como mediante el recurso de casación se analiza la legalidad de un fallo, esto es, se estudia si se ha aplicado el derecho en forma correcta, a los hechos tal como se establecieron por los jueces de la instancia, las situaciones fácticas resultan inamovibles para esta Corte Suprema, y no pueden ser impugnados mediante la casación. Ello, salvo que se haya denunciado y comprobado la vulneración de normas reguladoras del valor de los medios de convicción de la clase antes dicha, esto es, de aquellos que establezcan parámetros legales determinados o fijos de apreciación de su mérito, es decir, que obliguen a los jueces a valorar los antecedentes probatorios en un cierto sentido;

29º) Que la casación de fondo reclama que se desconoció el hecho de haberse acreditado el pago de los tributos cobrados, ignorando el valor probatorio de los antecedentes y documentos presentados por el contribuyente, estimando que se acreditó el hecho del pago. Se advierte que se tuvieron por acompañados, no fueron impugnados ni objetados, ni desconocidos, ni fueron declarados no fidedignos o falsos. Se alude a fotocopias de cheques, de cartolas de cuenta corriente y se trae a colación el artículo 21 del Código Tributario;

30º) Que, desde luego, debe precisarse que el artículo 21 del Código Tributario no es una norma reguladora de la prueba, de la naturaleza antes dicha. Tal precepto se refiere a la carga de la prueba en materia tributaria, haciéndola recaer, siempre y en las dos etapas de la reclamación, esto es, la administrativa y la judicial, en el contribuyente. El alcance que se le quiere dar, en orden a que por el hecho de no estimarse como no fidedignos los antecedentes acompañados, el tribunal deba deducir de ellos las conclusiones que estime el contribuyente, es totalmente errado.

En el caso de no hacerse declaración expresa sobre la falta de fe de ciertos datos, el tribunal debe hacerse cargo de ellos, ponderarlos conforme a la ley, y extraer las conclusiones que estimen del caso los jueces a cargo del fondo, sin que el contribuyente pueda imponerles conclusiones, ni estimarlas ilegales tan sólo porque no satisfagan sus intereses. Esto, por lo demás, no es sino una manifestación del principio general sobre análisis de la prueba, que se contiene como exigencia en el Código de Procedimiento Civil, artículo 170;

31º) Que, en la especie, y sobre este particular, se ha formulado un reproche relativo a la apreciación que de los antecedentes presentados hicieron los jueces del fondo.

Tratándose de un problema de valoración de las probanzas, no puede impugnarse mediante un recurso de casación de fondo, porque la labor de apreciación de las pruebas es propia de los magistrados referidos, como aparece de diversas normas de orden procesal, como por ejemplo el artículo 426 del Código de Procedimiento Civil, y que la Corte de Casación no puede variar, a menos que se haya denunciado y comprobado la vulneración de disposiciones que en sí mismas determinen un valor fijo de apreciación, esto es, normas reguladoras del valor de las probanzas de la clase que previamente se indicó, lo que en la especie no ha sucedido.

En efecto, en este capítulo y sobre esta materia, no sólo no se invocó ninguna norma reguladora de la prueba de la clase señalada, sino que ninguna otra de tipo adjetivo, sino que única y exclusivamente el artículo 21 del Código de la especialidad, invocación insuficiente para sostener esta acusación;

32º) Que, por otro lado, se ha pretendido que determinados hechos estarían probados mediante ciertos documentos agregados al proceso, pertenecientes a otra causa, que se habría visto en forma conjunta con la presente.

Sobre este punto, cabe la misma reflexión, en orden a que los datos del proceso se analizan y ponderan por los jueces a cargo del fondo, tal como ha sucedido, sin que dicha ponderación pueda ser objetada por esta vía de impugnación.

Además, como resulta obvio, los hechos deben probarse en el respectivo proceso, sin que resulte posible estimar que se consideren las probanzas rendidas en un juicio diverso;

33º) Que, en cuanto a la circunstancia de que, por tratarse de un contribuyente que tributa bajo el sistema de renta presunta, lo que permitiría utilizar cualquier medio de prueba legal, ello no ha sido puesto en duda por la sentencia impugnada, la que se limitó a analizar la rendida, haciendo presente que no era suficiente, y que la contabilidad y libros auxiliares le habrían servido para el propósito de la prueba. En este punto debe advertirse que el acompañamiento de determinados antecedentes probatorios no es un hecho de la causa, como erradamente se postula por el contribuyente.

Además, ha de advertirse que la circunstancia de que no se acepten por los jueces del fondo las alegaciones que formule el contribuyente, y que no extraigan de las pruebas o datos que aporte, las conclusiones que al reclamante interesan, no significa que se prescinda de la prueba producida, sino que se ha efectuado la labor de ponderación.

De todo lo expresado, se puede colegir que el recurso, en esta parte, no tiene ninguna posibilidad de prosperar;

34º) Que el segundo capítulo de la casación guarda estrecha relación con el primero, ya que se mencionaron como vulnerados los artículos 38, 47 y 48 del Código Tributario que gobiernan el pago de las obligaciones y especialmente aquellas que regulan el pago de las obligaciones tributarias... según se afirma.

Tal normativa en nada ayuda a la posición del contribuyente, pues de su análisis se desprende que se refieren a la forma de pago de los tributos y, por el contrario, el artículo 48, dice expresamente que ...el recibo de ésta no acreditará por sí solo que el contribuyente está al día en el cumplimiento de la obligación tributaria respectiva. Esto significa que el reclamante ha debido probar convenientemente, en el proceso, el pago que afirma fue efectuado.

Sin embargo, los jueces del fondo estimaron que no se había rendido prueba suficiente, lo cual no puede ser revisado por este tribunal y por la presente vía, por lo cual este segundo capítulo no viene a ser sino una variante del primero;

35º) Que en el tercer capítulo de la casación se denuncia que se atribuye carácter sustantivo a normas que tienen naturaleza adjetiva, en desmedro de las normas que regulan el pago de las obligaciones. Se dice al respecto que se despreja la prueba rendida por el contribuyente que acredita la certeza del pago, bajo el equivocado pretexto de que los cheques...no cumplen totalmente con los requisitos prescritos por el artículo 40 del

Este capítulo no amerita mayores comentarios, porque como se precisó, los jueces del fondo están en pleno derecho de desdeñar o aceptar determinadas probanzas, en relación con hechos que se pretenda establecer y la circunstancia de que no obtengan iguales conclusiones que el contribuyente o reclamante, no importa infracción de ley, como erradamente se pretende.

Es efectivo que el artículo 40 del Código de la especialidad dispone que los documentos a que se refiere deben contener determinadas menciones, lo cual resulta de toda lógica, ya que si con alguno de ellos se pretende hacer pago de tributos, deben contenerse los datos que permitan una completa identificación del contribuyente y del tributo mismo que se soluciona. De otra manera, no puede cumplir su objetivo liberatorio;

36º) Que, como cuarto error de derecho, se plantea la vulneración de diversos preceptos del Decreto Ley sobre Impuesto al Valor Agregado.

Sin embargo, el artículo 1º se limita a establecer dicho tributo; el 8º establece el hecho gravado, disponiendo que afecta a las ventas y servicios, ordenando que para estos efectos se consideren como ventas y servicios los que se indican en diversos apartados.

El artículo 23 establece que Los contribuyentes afectos al pago del tributo de este Título tendrán derecho a un crédito fiscal determinado por el mismo período tributario, el que se establecerá en conformidad a las normas siguientes:..., normas contenidas en cinco números;

37º) Que, desde que la vulneración de tales normas se habría producido porque los tributos que se cobran a través de las liquidaciones reclamadas están incorrectamente aplicados, puestos que ellos se encuentran, acorde se ha hecho constar en los hechos de la causa, debidamente pagados y por consiguiente extinguida la obligación tributaria, habiendo quedado establecido por los jueces del fondo la situación precisamente contraria, esto es, que los tributos de que se trata no están pagados, la conclusión obvia es que tal infracción no ha podido producirse. En efecto, ya se hizo constar que los jueces del fondo estimaron que no estaba probado el pago, y no corresponde que ahora se postule el pago, ya que ello debió probarse ante los jueces de la instancia, a los que debió convencerse de tal hecho.

Tal como se adelantó, por medio de este recurso no se pueden revisar los hechos ni la prueba, o la forma como ésta fue ponderada, o lo que con ella se establezca, sino que se revisa la legalidad de la sentencia, esto es, que la normativa en juego haya sido aplicada acorde con la legalidad, esto es, se revisa la corrección del proceso mediante el cual se expidió el fallo, pero no la materia en debate, que ya fue discutida;

38º) Que el quinto capítulo de la casación podría desecharse tan sólo con el mérito de lo expuesto en su largo encabezado, que para mayor facilidad en su despacho fue escrito en letra mayúscula, ya que en él se indica que quedó demostrado la circunstancia de que el contribuyente habría presentado reiteradamente, por los períodos que comprenden las liquidaciones, declaraciones de IVA incompletas que considera que se

efectuaron con antecedentes falsos. Ello es rigurosamente cierto, de tal manera que la conclusión es obvia: el plazo de prescripción no es el ordinario de tres años, sino el extraordinario de seis años, lo que determina que el artículo 200 del Código Tributario no esté infringido, sino que correctamente aplicado;

39º) Que la afirmación de que el hecho previamente reseñado no estaría acreditado por los medio de prueba legales no puede ser tomada en consideración, porque sólo constituye una apreciación u opinión del contribuyente, que esta Corte de Casación no comparte, así como aquella de que no es un hecho de la causa que las declaraciones de IVA sean maliciosamente falsas, porque sí constituyen hecho sentado por los jueces del fondo, como anteriormente se dijo.

La acusación de que se habrían infringido las normas relativas a las presunciones, particularmente el artículo 1712 del Código Civil, en relación con el 47 del mismo Código, no pueden ser tenidas en consideración, porque dicha prueba es también, típicamente, de apreciación judicial, esto es, corresponde a los jueces de la instancia y, por lo tanto, no es revisable por medio de la casación;

40º) Que, conforme con lo expresado, el sexto error de derecho denunciado se desecha como consecuencias de lo anteriormente expuesto.

En la especie se dejó sentado que, por haberse presentado declaraciones maliciosamente falsas, el plazo de prescripción es el extraordinario de seis años, de tal modo que todas las argumentaciones del sexto capítulo se estrellan con esa realidad procesal;

41º) Que, sobre este particular, también se ha expresado con reiteración, en numerosas sentencias en que se ha abordado el mismo asunto, que para que opere la prescripción de seis años no es menester estar en presencia de malicia tributaria penal, la que tiene importancia en otra sede judicial. En este tipo de reclamos, basta con que los jueces del fondo lleguen a la conclusión de que ha habido presentaciones o declaraciones de tributos maliciosamente falsas, como ha ocurrido en la especie, para que el plazo de prescripción aumente de tres a seis años, conforme lo dispone el artículo 200 del Código Tributario. Además, acorde con el principio general en materia tributaria, el Servicio de Impuestos Internos, que no es parte en el procedimiento de reclamo, no debe ni está en la obligación de probar nada, menos, como se postula, que esté en la obligación de acreditar la existencia del dolo que se requiere para dar por establecida la malicia, según expresiones del recurso;

42º) Que, por último, es del caso hacer presente que justamente para evitar situaciones como la presente, la legislación tributaria es tan severa al formular todo tipo de exigencias tendientes a demostrar el pago de los tributos, de tal modo de intentar impedir que los contribuyentes de buena fe se vean afectados por problemas que pudieren serles ajenos, como se ha planteado en la especie. No obstante, si en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias no observan la debida diligencia y cuidado o son, en relación con lo mismo, inadecuadamente asesorados, han de sufrir las consecuencias;

43º) Que en consecuencia, lo precedentemente manifestado resulta suficiente como para concluir que no se han producido los errores de derecho e infracciones de ley que se han denunciado. En conformidad, asimismo, con lo que disponen los artículos 764, 767 y 805 del código de Procedimiento Civil, se declara que se rechaza el recurso de casación en el fondo interpuesto en lo principal de la presentación de fs.269, contra la sentencia de trece de abril del año dos mil cuatro en curso, escrita a fs.268.

CORTE SUPREMA- 28.10.2004 - RECURSO DE CASACION EN EL FONDO -