

Compañía Pesquera San Pedro con Servicio de Impuestos Internos

**Excma. Corte Suprema de Justicia,
dictada 29 de septiembre de 2004.
Rol de ingreso N° 3936-2002**

COMENTARIO:

Jaime García Escobar

Abogado del Consejo de Defensa del Estado

Profesor de Derecho Tributario

UNIVERSIDAD DEL DESARROLLO

El objetivo del presente artículo es analizar una extensa sentencia dictada por Excma. Corte Suprema, en los autos caratulados "**CIA. PESQUERA SAN PEDRO con SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS**", ingreso Excma. Corte N° 3936-2002, dictada con fecha 29 de septiembre de 2004.

Justifica el análisis en comento el hecho que a través del fallo el Tribunal de Casación va resolviendo una a una las alegaciones del recurso, refiriéndose a interesantes tópicos de naturaleza tributaria.

De los considerandos 41º a 55º del fallo en estudio, se reafirma una doctrina, que en materia tributaria resulta ser muy prolífica, consistente en que al tribunal de casación los hechos le vienen dados, no pudiendo éste modificarlos, a menos que se acredite una violación a las normas reguladoras de la prueba.

En efecto, la recurrente alegaba que el Servicio de Impuestos Internos había determinado omisiones de compras de harina de pescado, sin haberse justificado el origen de los fondos invertidos en esas compras, presumiéndose que se hicieron con ingresos provenientes de utilidades afectas a los impuestos de Primera Categoría, art. 20 N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta, por aplicación de lo dispuesto en el art. 70 del citado

cuerpo legal. De esta forma, la recurrente estimaba como infringidos los artículos 76 del D.L. N° 825, sobre Impuesto al Valor Agregado, y 19 del Código Civil.

Al respecto, el considerando 41º señala que el primer error que se ha denunciado dice relación con los artículos 76 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 19 del Código Civil, relacionados con la omisión de compras de harina de pescado, al 31 de diciembre de 1990, por 453.462 toneladas. Se señala que tanto el ajuste de producción según pesaje a que hace mención la recurrente de 302 toneladas, como la merma de 103 toneladas por pérdida de humedad del producto y pérdida de sacos que se rompen entre los traslados, no justifica la omisión, ya que la diferencia determinada está relacionada con una mayor cantidad de harina de pescado en existencia, que en nada se afecta con la pérdida de peso por humedad o con la cantidad que se dio de baja por rotura de sacos, agregándose a ello que éstas, por el contrario, aumentarían la diferencia determinada y además los productos dados de baja incidieron en su oportunidad en el recuento físico realizado al 31.12.90.

El considerando 43º establece que puede advertirse así que el asunto planteado mediante el capítulo inicial de casación se sitúa en el terreno de los hechos, y éstos deben ser determinados por los jueces del fondo, porque tal facultad se encuentra radicada en forma soberana en dichos magistrados. En tal sentido, dejaron sentado como hecho inamovible la mayor existencia de harina de pescado, de manera que ésta es la realidad fáctica sobre la cual se debe discurrir para apreciar la legalidad de la aplicación del derecho que se hizo respecto de ella.

A mayor abundamiento, el considerando 49º del fallo en estudio dispone que debe destacarse que el problema en cuestión se ha planteado en el marco de las probanzas, desde que, como se dijo, los jueces del fondo estimaron que la mayor existencia de harina de pescado constatada correspondía a un rubro respecto del cual el origen de los fondos utilizados en su adquisición no fue establecido en el proceso, y por ello procede la aplicación de la presunción contenida en el artículo 70, de donde deriva la aplicación de los tributos cursados y reclamados.

Reiterando esta idea, el considerando 51º del fallo en estudio define lo que debe entenderse como normas reguladoras de la prueba, señalando que éstas son aquellas 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. Ahora bien, el considerando 52º establece que "...los reproches que se

han formulado sólo se relacionan con la forma como los jueces del fondo analizaron las probanzas rendidas en el proceso para establecer los hechos, llegar a las conclusiones que expresaron y, a partir de ello, resolvieron lo que estimaron pertinente. Ello significa que en la especie se trata tan sólo de un problema de apreciación, ponderación o valoración de las evidencias acumuladas, labor que corresponde realizar a los magistrados aludidos, según se desprende de diversas normas de orden procesal, tales como el artículo 428 del Código de Procedimiento Civil, por ejemplo, y ese juicio esta Corte no puede variar, a menos que se haya denunciado la vulneración de disposiciones que en sí mismas determinan un valor probatorio fijo o determinado de su mérito, lo que no ha sucedido, porque las que se hicieron valer se refieren o a la carga de la prueba, o establecen la ponderación judicial de las probanzas, como lo son las disposiciones que tratan de la prueba documental, típicamente de apreciación judicial”.

El considerando 63º retoma la idea de que el Tribunal de Casación no puede modificar los hechos, a menos que ellos hayan sido establecidos con violación a las normas reguladoras de la prueba. El recurso impugnaba el rechazo de la utilización del crédito fiscal emanado de una serie de servicios prestados a la contribuyente por la Inmobiliaria Antonio Varas. De esta forma, se entendían infringidos los artículos 26 del Código Tributario, 23 N° 1 del D.L. N° 825, y 19 del Código Civil. Al efecto, el citado considerando establece: “Que, además, corresponde reconocer que el asunto relativo al rechazo al crédito fiscal que se habría originado en servicios prestados por la Inmobiliaria ya individualizada, también constituye una situación fáctica, que como tal, corresponde establecer a los jueces del fondo sobre la base de las pruebas que entregue el proceso y el análisis y ponderación que de las mismas lleven a efecto los jueces de la instancia, sin que ello sea materia propia de un recurso de nulidad de fondo... Por otra parte, siendo cuestión de hecho o fáctica, tal como se precisó anteriormente, para que este Tribunal de Casación pudiese variar lo decidido y alcanzar hechos y resoluciones diversas de las que se impugnan, habría sido necesaria la denuncia y prueba de vulneración de normas reguladoras del valor de las evidencias, de aquellas que establecen parámetros legales fijos de apreciación de su mérito, lo que no se hizo por la recurrente, constituyendo dicha circunstancia en consecuencia un obstáculo insalvable para la revisión de este asunto”.

El considerando 65º del fallo reitera la idea de que el Tribunal de Casación no puede variar los hechos establecidos por los jueces del fondo. En efecto, la sentencia se refiere a un conjunto de regalías que la empresa otorgaba a sus trabajadores, tales como: traslado del personal a un paseo, com-

pras de vestuario y calzado, bolsos y buzos deportivos, casacas y otros artículos deportivos, además de bebidas y pisco entregado a los trabajadores, mismas respecto de las cuales, a su juicio, procedía la utilización del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado. De esta forma, la recurrente daba como infringidos los números 1 y 2 del art. 23 del D.L. N° 825. Al respecto, el citado considerando señala: "Este tribunal ha sido igualmente reiterativo, conociendo de diversos recursos en que se ha planteado la misma cuestión, que la calificación de este tipo de gastos como relacionados con el giro o actividad del contribuyente, constituye igualmente una cuestión de hecho y, por lo tanto, de competencia exclusiva de los jueces del fondo, sin que la Corte de casación pueda involucrarse en dicha determinación, a menos que para llegar a establecerlos se hubieren transgredido normas reguladoras del valor de los medios de convicción de la naturaleza ya indicada, lo que en la especie no ha ocurrido, como también se precisó, puesto que tal como se explicó precedentemente, las que se han dado por vulneradas constituyen normas que establecen la ponderación judicial de las probanzas, o se refieren a la carga de la prueba, cuestión esta última que no está en discusión".¹

Un segundo tema al que se refiere la sentencia en estudio es la problemática de la aplicación a la cuestión tributaria de lo establecido en el art. 1698 del Código Civil, norma que dispone que quien alega la existencia o extinción de la obligación, debe probarla. Vale decir, el legislador establece la carga de la prueba en materia de obligaciones civiles. En primer lugar, el fallo en estudio expresa que la norma en cuestión no resulta ser reguladora de la prueba, en los términos antes definidos por la Excm. Corte, esto es, imponiendo limitaciones ineludibles a los falladores, que importen verdaderas limitaciones a la discrecionalidad judicial. En segundo lugar, la sentencia en estudio, determina el citado art. 1698, no tiene aplicación en el Derecho Tributario, toda vez que en éste existe una norma especial relativa a la carga de la prueba, contenida en el art. 21 del Código Tributario, que dispone: "Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca,

¹ En el mismo sentido, en cuanto a que el Tribunal de Casación no puede alterar los hechos, a menos que se hayan establecido con infracción a las leyes reguladoras de la prueba, se pueden citar muchas sentencias, por vía de ejemplo, tenemos las siguientes:

a) Rodrigo Osses Rekas con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el Fondo, Ingreso Excm. Corte N° 3650-02, sentencia de 04 de mayo de 2004, Depto. Estudios Consejo de Defensa del Estado

b) Gabriela De Castro Espinoza con Servicio de Impuestos Internos, Recursos de Casación en la Forma y en el Fondo, Ingreso Excm. Corte N° 3747-00, sentencia de 20 de mayo de 2003, Depto Estudios Consejo de Defensa del Estado

c) Inmobiliaria Santa Cruz Soto S.A. con Fisco de Chile, Recurso de Casación en el Fondo, Ingreso Excm. Corte N° 965-2003, sentencia de 28 de abril de 2004, Depto. Estudios Consejo de Defensa del Estado.

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 cálculo del impuesto”.

En relación a esta disposición, resulta menester recordar que su inciso segundo dispone una suerte de norma de garantía para los contribuyentes, estableciendo que: “El Servicio no podrá 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 tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64, practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero”.

La referida norma de garantía consiste en que el Servicio de Impuestos Internos debe estarse a la documentación del contribuyente, a menos que ésta no sea fidedigna. La pregunta es ¿debe el ente fiscalizador realizar una declaración expresa al respecto? ¿El Servicio se encuentra en la necesidad de dictar una resolución que declare que la contabilidad del contribuyente no es fidedigna? La respuesta es no. No existe en el Código Tributario algún artículo que le ordene al Servicio realizar tal declaración. Lo anterior se desprende de la sentencia en estudio, cuando el considerando 57º establece que la circunstancia de que el Servicio no emita un pronunciamiento expreso sobre la falta de fe de un documento o antecedente probatorio, al no declararlo como no fidedigno, no tiene más trascendencia que la de permitir a los jueces su ponderación y apreciación comparativa con otras probanzas que pudiere proporcionar el proceso para, en definitiva, extraer las conclusiones que los sentenciadores a cargo del fondo puedan alcanzar. Por lo tanto, es evidente que no están en la obligación de formular las mismas conclusiones que el reclamante quiera imponerles, ya que en este punto éste únicamente puede plantear su parecer frente al problema que le aqueja, mediante las argumentaciones que estime pertinentes a su posición, las que deberá proponer en las diversas oportunidades procesales que para ello consagra el procedimiento de reclamo tributario.

Ahora bien, si bien es cierto que el Servicio de Impuestos Internos no requiere dictar una resolución que declare como no fidedigna la contabilidad del contribuyente, no es menos cierto que en la liquidación que se emita, el ente fiscalizador está en la obligación de explicarle a éste las

motivaciones que fundan el cobro de tales diferencias, a fin que éste pueda ejercer los derechos que la ley le otorga, fundamentalmente interponer el correspondiente reclamo tributario.

Un tercer tema al que se refiere la sentencia es a una práctica bastante arraigada en la defensa que se realiza en las reclamaciones tributarias, que consiste en acompañar al proceso determinados informes, a fin que se les otorgue el carácter de prueba de peritos. El considerando 55º establece que el artículo 1702 del Código Civil carece de aplicación en la forma que lo pretendía el recurso. "Ello, porque se busca asignar el carácter de instrumento privado a un informe, que no viene a ser sino una suerte de pericia presentada al margen de la normativa que rige dicha clase de prueba, pero que no por el hecho de haberse acompañado en determinada forma, o no haber sido objetado o cuestionado, pueda llegar a tener el valor de escritura pública y hacer plena prueba en cuanto a lo que se sostiene en él, ya que una pretensión semejante no tiene asidero jurídico". Estima la Excma. Corte que se trata de un documento emanado de un tercero ajeno al procedimiento, que contiene opiniones propias de un informe pericial.²

Ahora bien, la imposibilidad de impugnar u objetar el instrumento en cuestión radica en la estructura del procedimiento judicial tributario. Efectivamente, como lo señala el considerando 56º del fallo en análisis, no existe pluralidad de partes, que pudieran efectuar el reconocimiento inherente a un instrumento privado, puesto que no interviene sino el reclamante y, eventualmente, el Fisco de Chile. Pero, igualmente, la reclamación se tramita en un procedimiento cuyas características jurídicas la hacen más cercana a una indagación o sumario criminal que a un verdadero juicio, en que no existe controversia entre litigantes, porque el tribunal de primer grado se limita a recibir el reclamo presentado por el contribuyente y las pruebas que éste ofrezca, sin que pueda darse en plenitud la noción de parte, más propia de un litigio convencional contradictorio que de una investigación. En resumen, el hecho que este instrumento no haya sido objetado no le otorga el valor probatorio de escritura pública, y ello porque en el procedimiento tributario no existen "partes", especialmente una parte que represente al Fisco, quien debiera impugnar el instrumento en cuestión.

² En el sentido de que en el procedimiento tributario no existen partes, pueden citarse los siguientes fallos:

a) Julia Misleh Maluje con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Apelación, Corte de Apelaciones de Santiago, Ingreso Iltma. Corte N° 2.598-1997, sentencia de 10 de noviembre de 2000, Departamento de Estudios Consejo de Defensa del Estado

b) José Eneiros Mondaca con Servicio de Impuestos Internos, Recurso de Casación en el Fondo, Ingreso Excma. Corte N° 2191-2000, sentencia de 14 de diciembre de 2000, Departamento de Estudios del Consejo de Defensa del Estado.

El considerando 78º repite el aserto en cuanto a estimar un informe técnico como un documento, pretendiendo que se le asigne valor de plena prueba, en circunstancias que éste viene a constituir una suerte de pericia, pero extendida al margen del proceso y resulta procesalmente incorrecto invocarla como documento, prescindiendo de su verdadera naturaleza jurídica de ser un documento emanado de un tercero ajeno al pleito, que no puede probar nada.

Un cuarto tema al que hace referencia el fallo en estudio se verifica en el considerando 64º de la sentencia en análisis, el que se refiere a una cuestión de gran trascendencia en el tema tributario, que se relaciona con lo dispuesto en el art. 26 del Código Tributario. Esta norma señala que: "No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular".

Trátase ésta de una norma de garantía que se otorga al contribuyente, toda vez que si éste se ha asilado en una interpretación del Servicio de Impuestos Internos, no puede el ente fiscalizador cobrar impuestos retroactivamente, a menos que el criterio de interpretación sea modificado, según lo establece el inciso 2º del citado artículo.

Pues bien, la sentencia en comentario dispone que la buena fe del contribuyente (para beneficiarse con la aplicación del art. 26 del Código Tributario) no puede darse por establecida ni presumirse, sino que debe ser materia de prueba, debiendo ser sopesada y aquilatada por los magistrados a cargo del fondo. De seguro, la justificación de los dichos de la sentencia radica en que se le está otorgando un beneficio al contribuyente, de forma tal que, para hacer uso de él, será éste quien pruebe la existencia de su buena fe.