

MATERIA TRIBUTARIA

Corte Suprema
Schmidtke Miottel, Ulrich con Servicio de Impuestos Internos
Recurso de Casación en el Fondo
23 de enero de 2001

RECURSO PLANTEADO: *Recursos de casación en la forma y en el fondo deducidos por el contribuyente en reclamación de liquidaciones.*

DOCTRINA: *Sólo las infracciones de ley autorizan la interposición y por cierto el acogimiento de un recurso de casación en el fondo si así procediere, no así la vulneración de otras normas de menor rango, como son las circulares internas del Servicio de Impuestos Internos.*

Por otro lado, de conformidad al artículo 21 del Código Tributario, corresponde al contribuyente probar, con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que ley establezca, en cuanto 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. Esto implica que la carga de la prueba en todos los casos le corresponde al contribuyente y no al Servicio de Impuestos Internos, entidad que no es parte en el procedimiento, sino el ente que lleva a cabo la fiscalización tributa-

ria, partiendo por una investigación de tipo administrativo en que recoge los antecedentes del caso, para expedir, si corresponde, una liquidación. Luego, el procedimiento puede devenir en judicial, mediando reclamo del contribuyente.

No puede invocar buena fe el contribuyente que no ha efectuado declaración tributaria ninguna y tuvo que ser requerido de cobro luego de la inversión efectuada;

Santiago, veintitrés de enero del año dos mil uno.

Vistos:

En estos autos Rol N°1333-2000 el reclamante Ulrich Schmidtke Miottel dedujo recursos de casación en la forma y en el fondo en contra de la sentencia de la Corte de Apelaciones de Talca confirmatoria de la primera instancia dictada por el juez tributario de la misma ciudad, que no hizo lugar al incidente de nulidad y a la reclamación interpuesta en contra de la liquidación N° 849 de 29 de mayo de 1991, correspondiente a cobro de Impuesto de Primera Categoría, año tributario 1990.

Se trajeron los autos en relación.

Considerando:

En cuanto al recurso de casación en la forma:

1º) Que el recurso de nulidad formal se basa en que tanto en la reclamación tributaria como en la apelación el contribuyente solicitó que se dejara sin efecto la liquidación 849 y que se declarara que las sumas no justificadas en su origen sólo se gravaran con el Impuesto Global Complementario por corresponder a rentas que tributan conforme al artículo 42 N° 2 de la Ley de la Renta. La sentencia de segundo grado, agrega, se limitó a confirmar la sentencia apelada sin dejar establecido con qué impuesto quedó definitivamente gravada la inversión del contribuyente, y sin pronunciarse sobre la expresa petición formulada en orden a gravarse sólo con el indicado tributo y no con el de Primera Categoría como se había hecho en la liquidación reclamada. Sufrió, afirma, un perjuicio sólo reparable con la invalidación del fallo al gravársele con el impuesto de Primera Cate-

goría sin que la sentencia recurrida nada resolviera al respecto. Finalmente precisa que el vicio configura la causal del número 6 del artículo 170 del mismo texto legal;

2º) Que de conformidad con el artículo 170 N° 6 del Código antes indicado, las sentencias definitivas de primera o segunda instancia deben contener la decisión del asunto controvertido, la que debe comprender todas las acciones y excepciones que se hayan hecho valer en el juicio, pudiendo omitirse las que sean incompatibles con las aceptadas. Añade la norma que en igual forma deben dictarse las sentencias definitivas de segunda instancia que confirmen sin modificación la de primera cuando éstas no reúnen todos o algunos de los requisitos que se indican en la enunciación precedente.

La sentencia recurrida cumplió perfectamente con el requisito señalado pues en efecto, en los motivos Vigésimo Tercero y Vigésimo Cuarto, luego de los razonamientos que efectúa, llega a la conclusión de que procede presumir que los fondos corresponden a utilidades afectas al impuesto de Primera Categoría, para concluir confirmando el fallo de primer grado, el que había llegado a idéntica conclusión. Por lo tanto, la decisión que echa de menos el recurrente está tomada, en el sentido de que al confirmarse el fallo de primera instancia, se resuelve que se encuentra afecto al señalado impuesto por la inversión de que se trata. Es decir, el asunto controvertido está decidido, por lo que el recurso de casación en la forma que se analiza no puede prosperar y será rechazado.

En cuanto al recurso de casación en el fondo:

3º) Que el recurso antes referido precisa que el Servicio de Impuestos Internos gravó la inversión del contribuyente con el Impuesto de Primera Categoría según el número 3 del artículo 20 de la Ley de la Renta y con el Impuesto Global Complementario. Alegó, añade, que sólo correspondía este segundo tributo puesto que correspondía a rentas que tributan conforme al artículo 42 N° 2 de la misma ley; además alegó que el Servicio debió probar que su actividad se clasificaba en primera categoría, como lo exige la Circular Interna N° 11 de 1989, lo que no hizo. Dicha circular regía a la fecha de la inversión y era obligatoria para el Servicio. Agrega que argumentó que el peso de la prueba recaía en el Servicio ya que le correspondía probar previamente que su actividad se clasificaba en Primera Categoría y

que al gravar la inversión con ambos impuestos, no se respetó lo establecido en la circular;

4º) Que el recurso, luego de indicar el contenido de la Circular N° 11 de 1989 explica que la sentencia recurrida, al confirmar la de primer grado y rechazar el reclamo tributario incurrió en errores de derecho al aplicar con infracción de ley los artículos 20 N° 3 y 70 de la ley de Impuesto a la Renta; 1º N° 12 de la Ley N° 18.775 y los artículos 21 y 26 del Código Tributario pues gravó erróneamente la inversión con el Impuesto a la Renta de Primera Categoría y con el Impuesto Global Complementario en circunstancias que si el contribuyente no acreditó el origen de los fondos, conforme al señalado artículo 70 sólo debió gravarse con el segundo de los tributos señalados. El primero de ellos sólo procedía si la actividad principal de éste fuere de aquellas que generan ingresos gravados en la Primera Categoría y que así lo haya comprobado el Servicio de Impuestos Internos, organismo al cual el propio Director le dejó el peso de la prueba;

5º) Que concluye el recurso sosteniendo que no habiéndose acreditado por el Servicio que su actividad principal sea de aquellas susceptibles de generar ingresos gravados con el Impuesto de Primera Categoría, la inversión no debió gravarse como se indica en la liquidación reclamada y en el fallo de segundo grado. Añade que los errores influyeron sustancialmente en lo dispositivo del fallo, al aplicársele un impuesto que no le correspondía y porque al invertir el peso de la prueba violando las leyes reguladoras de la misma, se decidió que le correspondía al contribuyente acreditar que su actividad principal se clasifica en Segunda Categoría para gravar la inversión con el Impuesto Global Complementario;

6º) Que para comenzar el análisis de la materia propuesta en el libelo es menester dejar sentado que la base del recurso es la infracción de una Circular del Servicio de Impuestos Internos. El artículo 767 del Código de Procedimiento Civil dispone que el recurso de casación en el fondo tiene lugar contra las resoluciones que indica, siempre que se hayan pronunciado con infracción de ley y esta infracción haya influido substancialmente en lo dispositivo de la sentencia. De ello se desprende claramente que sólo las infracciones de

ley autorizan la interposición y por cierto, el acogimiento de un recurso de casación en el fondo, si así procediere, y no la vulneración de otras normas de menor rango, como lo son las Circulares Internas del Servicio de Impuestos Internos;

7º) Que en segundo lugar, cabe manifestar que de conformidad con el artículo 21 del Código Tributario corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, 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. El inciso segundo, en lo pertinente, exige que para obtener que se anule o modifique una liquidación o reliquidación el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero. Esto es, la carga de la prueba en todos los casos corresponde al contribuyente y no al Servicio de Impuestos Internos, entidad que no es parte en el procedimiento sino el ente que lleva a cabo la fiscalización tributaria, partiendo por una investigación de tipo administrativo en que recoge los antecedentes del caso, para expedir, si corresponde, la correspondiente liquidación y el procedimiento puede devenir en judicial mediando reclamo del contribuyente. Por lo anterior, constituye un error conceptual exigirle al Servicio la carga de la prueba, pues tal obligación procesal por esencia, corresponde a las partes o interesados, calidades que no es posible atribuirle al Servicio, sin perjuicio de las facultades que le entrega el artículo 63 del Código Tributario. En la especie, la liquidación que se cursó al reclamante indicó con claridad que correspondía, por la inversión efectuada, que tributara con el impuesto de Primera Categoría, imputación que conforme al artículo antes mencionado, correspondía desvirtuar al contribuyente, acreditando que su actividad no era susceptible de generar dicho tributo;

8º) Que el artículo 70 de la Ley de la Renta dispone que se presume que toda persona disfruta de una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas. Añade que si el interesado no probare el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones, se presumirá que corresponden a utilidades afectas el Impuesto de Primera Categoría

según el número 3 del artículo 20 o clasificadas en la Segunda Categoría conforme al número 2 del artículo 42, atendiendo a la actividad principal del contribuyente.

Por su parte, el número 5 del artículo 20 de la ley de que se trata, dispone que el impuesto de Primera Categoría grava "Todas las rentas, cualquiera que fuera su origen, naturaleza o denominación, cuya imposición no esté establecida expresamente en otra categoría ni se encuentren exentas."

Si se examinan las disposiciones referidas, se llega a la conclusión de que ha de estimarse que en la especie se debe aplicar el número 3 del artículo 20, en relación al número 5º del mismo precepto, que es la norma principal, ya que en el número 2 del artículo 42 de la misma ley de la Renta, se incluyen los ingresos provenientes del ejercicio de profesiones liberales y de otras ocupaciones que no estén comprendidas en la Primera Categoría, por lo que es lógico concluir, al tratarse esta última de una disposición residual, que correspondía al reclamante probar que su actividad no se encontraba en la primera de las normas y sí en la segunda; esto es, la prueba debió estar orientada en tal sentido. El recurrente se limitó a negar que estuviere comprendido en la Primera categoría y afirmar que estaba en la Segunda, sin entregar razón ninguna para ello y cuidándose muy bien, a lo largo de todo el proceso, de señalar oficio u ocupación, pues incluso se advierte dicha omisión ya en el escrito de reclamo, y sólo un testigo hace referencia a que el reclamante no tenía trabajo remunerado que le permitiera justificar la inversión (fs. 36). Así, resulta evidente que sus ingresos no proceden del ejercicio de una profesión liberal, atendida la explicación que entregó en el proceso respecto del origen de los que le sirvieron para la inversión cuestionada, en el sentido de que los fondos provienen de un préstamo, cuestión que resulta casi contradictoria con sus alegaciones de fondo;

9º) Que en lo tocante a las restantes normas dadas por infringidas, no se ha explicado ello con claridad. Desde luego, la Ley Nº 18.775 en su artículo 1 Nº 12, que modificó el artículo 70 de la Ley de la Renta, no se advierte cómo pudo ser vulnerada, por lo que no cabe hacer análisis al respecto.

En cuanto al artículo 26 del Código tributario, ha de entenderse que se habría asilado de buena fe a una interpretación del Servicio contenida en alguna de las resoluciones que éste expide. Sin embar-

go, no puede invocar buena fe quien no ha efectuado declaración tributaria ninguna y tuvo que ser requerido de cobro luego de la inversión efectuada;

10º) Que de conformidad con lo anteriormente expuesto y razonado, el recurso de casación en el fondo debe ser desestimado, por no haberse producido las vulneraciones de ley que se denunciaron.

De conformidad, además, con lo que disponen los artículos 764, 767, 768, 805 y 806 del Código de Procedimiento Civil, se declara que se rechazan los recursos de casación en la forma y en el fondo deducidos en lo principal y primer otrosí, respectivamente, de la presentación fs. 176, en contra de la sentencia de veintiuno de marzo del año en curso, escrita a fs. 168.

Regístrese y devuélvase.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Álvarez Hernández.

Rol Nº 1333-00

Pronunciado por los Ministros señores Ricardo Gálvez B., Orlando Álvarez H. y Domingo Yurac S. y los abogados integrantes señores Álvaro Rencoret S. y Fernando Castro A.