Artículo: Comentarios en torno a un caso en que se discutía derecho a utilización de crédito fiscal, I.V.A.
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Adriana Boudeguer Yerkovic

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

Revista de Derecho

CONCEPCION – CHILE

1982

Artículo: Comentarios en torno a un caso en que se discutía derecho a utilización de crédito fiscal, I.V.A.
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Adriana Boudeguer Yerkovic

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

COMENTARIOS EN TORNO A UN CASO EN QUE SE DISCUTIA DERECHO A UTILIZACION DE CREDITO FISCAL, I.V.A.

Prof. MARIO JARPA FERNANDEZ
Depto. de Derecho Económico
Universidad de Concepción

Abogado ADRIANA BOUDEGUER Y.

1. *Referencias*

Ante la Dirección Regional Sur de Concepción, del Servicio de Impuestos Internos, se tramitó causa Alejandro Moratinos con Impuestos Internos, sobre reclamación tributaria que versaba, en cuanto nos interesa, con cobro de diferencias de I.V.A., derivadas de haberse rechazado por el Servicio la utilización total del crédito fiscal, por la circunstancia de que el contribuyente realizaba ventas, o prestaba servicios, exentos, a empresas navieras que, a la fecha, gozaban de exención personal del I.V.A.

Fallado en primera instancia, el contribuyente apeló y la Corte de Concepción se pronunció, negándose de hecho a resolver los problemas planteados en esa instancia por el contribuyente, sin explicaciones de ninguna especie.

La sentencia de la Corte, que no tiene mayor interés por lo dicho, es de fecha 5 de abril de 1982.

2. *Advertencia*

No es nuestro propósito analizar aquí las consecuencias que tiene para un vendedor, que vende a personas que gozan de exención personal del I.V.A.; materia que hemos analizado en otra oportunidad.

Hay que dejar constancia que hacía muy difícil para el contribuyente insistir en el uso total del crédito fiscal, por la circunstancia de que, mes a mes, alrededor del 80% de sus ventas eran hechas, sistemáticamente, en favor de esas empresas navieras, por lo que no cabe duda que, en el hecho, el contribuyente "destinaba o afectaba" los bienes que compraba a la atención de sus clientes habituales, que invocarían exención personal.

Artículo: Comentarios en torno a un caso en que se discutía derecho a utilización de crédito fiscal, I.V.A.
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Adriana Boudeguer Yerkovic

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

3. *Problemas que analizaremos*

En realidad, y como veremos, la causa se presta para plantear no menos de tres problemas, a saber:

a) Conveniencia o inconveniencia de que las causas tributarias puedan tramitarse, en primera instancia, sin patrocinio de abogado;

b) Facultad de la Corte para dejar sin efecto una liquidación, aun en la parte no reclamada formal o expresamente, cuando el contribuyente ha pedido el rechazo de la liquidación, y de su mismo análisis resultan contradicciones internas en la liquidación, falta de coherencia en la misma, y contradicciones, adicionales, entre lo que se pretende en la liquidación y lo que el propio Servicio dijo en la citación; y

c) Facultad del Servicio para girar, como si fueren impuestos, las costas de la causa, en que condenará al contribuyente.

4. *Primer problema*

El Código Tributario no exige patrocinio en primera instancia (artículo 129 del Código Tributario), lo que de hecho se traduce en peticiones redactadas en una forma que no siempre corresponde a la precisión que se exige en los juicios, y a que están acostumbradas las Cortes de Apelaciones, que serán llamadas, en gran número de casos a pronunciarse sobre ellas.

Es, pues, muy frecuente que los Abogados Procuradores Fiscales protesten, en sus alegaciones, que lo que se pide en segunda instancia, o sus fundamentos no corresponden a las peticiones formuladas en la reclamación y que, por lo mismo, sencillamente, no deben considerarse; y frecuente, también, al menos en la Corte de Concepción, que peticiones implícitas, o fundamentos implícitos, sean rechazados o, sencillamente, no considerados en los fallos de alzada por el mismo problema. (Ver artículo 125, del Código Tributario).

Como veremos, en el caso de autos se presentó, también, esta situación y el hecho que la Corte no haya considerado siquiera toda una serie de argumentos planteados por escrito y reiterados en el alegato, pudiera, quizás, explicarse por este problema.

5. *Ante él hay dos posiciones bien claras*

A. La primera, dejar sin efecto esa norma, y exigir patrocinio de abogado en las reclamaciones tributarias. Es posible que esta norma, al encarecer el recurso (supuesto que el contador o auditor, que presta actualmente asesoría casi exclusiva en primera instancia, rehusara disminuir sus honorarios), desanime a algunos contribuyentes, para quienes dejara de ser rentable correr las contingencias de un juicio, y se tradujera, simplemente, en menos reclamos tributarios, con un mayor grado de injus-

Artículo: Comentarios en torno a un caso en que se discutía derecho a utilización de crédito fiscal, I.V.A.
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Adriana Boudeguer Yerkovic

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

ticia tributaria. Y es posible, también, que no mejorara mucho el nivel de las reclamaciones por la circunstancia, desalentadora, de que no es Derecho Tributario el fuerte de la mayoría de los abogados.

B. La segunda, que nos parece más procedente, es mantener la situación actual, pero aumentar expresamente las atribuciones de los Tribunales Superiores, quienes, en estas materias, y precisamente por la no exigencia de letrado en la interposición de las reclamaciones, debieran tener mayor facultad para determinar qué es lo que han querido pedir los contribuyentes. No parece suficiente la precaución del inciso 2º del artículo 125 del Código Tributario. Es interesante, en este sentido, recordar el pronunciamiento de la Corte de Apelaciones de Concepción, en recurso de hecho interpuesto por Calzados Gacel S. A., que, al pedir reposición de un fallo de primera instancia, no dijo que "en subsidio, apelo", sino, solicitó que "en subsidio, se tuvieran por interpuestos los demás recursos", frase que el director del Servicio estimó no ser constitutiva de apelación, pronunciamiento que la Corte de Concepción, precisamente por el fundamento indicado, modificó.

6. *Segundo problema*

En el caso de autos, el contribuyente fue citado advirtiéndosele que se rechazaría parte del crédito fiscal utilizado, y cuantificándose, mes a mes, la suma que se aceptaría y la parte que se rechazaría; así como precisándose, respecto de cada período tributario, cuál era el monto de las ventas totales, el de las ventas exentas de I.V.A. y el porcentaje que ello representaba. Vale decir, la citación reflejaba la situación normal en casos como el que nos preocupa.

La liquidación que siguió a esa citación, en cambio, es sumamente extraña. Indica que "se procede a aplicar proporcionalidad del crédito fiscal de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 43 del reglamento, según el siguiente cuadro anexo".

Pero, sin embargo, al cuantificar las sumas que cobra abandona la mecánica y datos utilizados correctamente en la citación (correctamente, al menos, bajo el supuesto que las ventas a personas que gozan de exención personal deben tratarse como ventas exentas) y el liquidador recurrió al curioso procedimiento de "inventar una base impositiva" (para lo que multiplicó por 5 las sumas que la citación indicaba como "crédito fiscal rechazado"), a la que aplicó la tasa del 20%. Cuantificó, así, un "impuesto adeudado" (como si hubiera habido ventas emitidas), y aplicó a esas cifras reajustes, intereses penales y multas.

El resultado final (al menos si comparamos la columna "impuesto adeudado" de la liquidación, con la columna "crédito fiscal rechazado" de la citación) es, numéricamente, coincidente y esto, en concepto del Sr. Abogado Procurador Fiscal de Concepción, era suficiente para no dar mayor importancia al error que él reconocía se había deslizado en la liquidación.

El contribuyente, en su reclamo, interpuesto sin patrocinio de abogado, aparentemente no visualizó el problema y sus implicancias y

Artículo: Comentarios en torno a un caso en que se discutía derecho a utilización de crédito fiscal, I.V.A.
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Adriana Boudeguer Yerkovic

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

se limitó a pedir se dejaran sin efecto las liquidaciones por otras razones, añadiendo, en la parte petitoria, la siguiente expresión (no respaldada por razonamientos previos en su escrito): "En subsidio, pido se corrijan los errores de procedimiento".

¿Habrá sido eso suficiente?

7. *Al constatar el error descrito, en segunda instancia, el contribuyente hizo uso de tres vías para superarlo*

A. *Primera.* Pidió al director regional que hiciera uso de la facultad que le otorga el artículo 6 – B –5 del Código Tributario, de dejar sin efecto cualquier liquidación de impuestos, en cualquier tiempo, cuando se hubiere incurrido en errores manifiestos. El Sr. director rehusó pronunciarse, a pretexto de que, estando pendiente el recurso de apelación, había perdido jurisdicción.

Discrepamos por completo de esa afirmación, por dos razones: a) porque es obvio que la facultad del artículo 6 – B – 5 se refiere a un "funcionario administrativo" y no a un juez, por mucho que en una misma persona concurran las dos circunstancias, y es sabido que el funcionario no pierde competencia para actuar, máximo cuando con su actuación no iba a entrar en conflicto con la Corte de Apelaciones, ni iba a dejar fallo alguno de ésta sin cumplirse; y b) porque el artículo 6 – B – 5 indicaba, claramente, que esa facultad puede hacerla efectiva "en cualquier tiempo".

B. *Segunda.* Destinada más bien a llamar la atención, fue plantear la petición de nulidad de la liquidación en forma incidental, dentro de segunda instancia.

Servían de fundamento procesal a esa petición instrucciones del Servicio de Impuestos Internos, transcritas en "El Código Tributario", de Emilio Charad, edición 1976, págs. 330 y 607, según las cuales el director, de oficio o a petición de parte, y en cualquier estado de la tramitación, podría decretar la nulidad de una liquidación que no se ajustara a una citación. Conforme el artículo 26 del Código Tributario (si bien es dudosa la aplicación de esta norma en materias de simples instrucciones procesales) podría sostenerse que, al menos en primera instancia, el director habría estado obligado a acoger la petición, sin que pudiera asilarse en el artículo 84 del Código de Procedimiento Civil.

En el caso de autos, una de las salas acogió a tramitación el incidente con el voto en contra de un ministro, que fue de parecer de rechazar la petición por extemporánea.

En definitiva, la Corte estimó que el incidente en cuestión, más que problema accesorio al reclamo tributario, era la cuestión de fondo del mismo, y que, por lo tanto, no era materia de incidente. Curiosamente, pese a ese pronunciamiento, no abordó el tema como cuestión de fondo.

C. *Tercera.* Plantear la misma petición, pero como cuestión de fondo. El análisis de esta tercera petición y su justificación se hará en el número siguiente.

Artículo: Comentarios en torno a un caso en que se discutía derecho a utilización de crédito fiscal, I.V.A.
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Adriana Boudeguer Yerkovic

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

8. *El contribuyente partió del supuesto, no discutido, de que el reclamo tributario es un juicio y que en él la liquidación hace las veces de demanda*

Que sea un juicio y no una mera gestión contencioso–administrativa fue reconocido años atrás por la Corte Suprema, a petición del propio Consejo de Defensa del Estado, interesado en que se declarara que debía darse cumplimiento, en esos juicios, a la Ley de Timbres, Estampillas y Papel Sellado vigente en esos tiempos (fallos del mes, Nº 109, diciembre de 1967, pág. 294; Queja Fisco contra Corte de Apelaciones de Antofagasta).

Y que la liquidación sea demanda, es un hecho, igualmente, aceptado en forma unánime. Así lo ha declarado la jurisprudencia (Rev. de Derecho y Jurisprudencia, tomo LXXVII, segunda parte, sección segunda, págs. 143 y 151 causa Nanun Tamuch con J. J. y González Espinoza con J. J. J.; y así lo reconoce en sus alegaciones el Abogado Procurador Fiscal de Concepción; y en las propias fallas del Director Regional, como tribunal de primera instancia, es frecuente encontrar la expresión "al contestar la demanda, el contribuyente . . .", que se usa en lugar de "al deducir reclamación" (por ejemplo, se utiliza esta expresión en causa Transporte Caracol Ltda. con Impuestos Internos; en Zaror con Impuestos Internos, etc. Las dos causas citadas se encuentran en estos momentos en apelación ante la Corte de Concepción).

Aceptado lo anterior, resulta que corresponde al actor los fundamentos de su demanda, tanto en los hechos como en el derecho; sin perjuicios de que el artículo 21 del Código Tributario haya invertido, para fines prácticos, el peso de la prueba, de manera que al Servicio le basta hacer una afirmación (aunque ésta, pese a lo olvidado de la limitación, debe ajustarse a los libros, papeles y contabilidad del contribuyente, salvo que la contabilidad haya sido declarada no fidedigna) y le corresponda al contribuyente probar la falsedad o equivocación de esa afirmación del Servicio.

Pero el principio sigue en pie. Y esto lleva, a veces, a los jueces a la necesidad jurídica de rechazar una demanda, aun cuando no haya habido oposición, o cuando se haya pedido el rechazo de la misma por causales o argumentos equivocados, si es que, del análisis de los antecedentes, y del tenor de la propia demanda y de sus antecedentes necesarios, resulta que hay contradicciones internas en la demanda; que no son efectivos los hechos o el derecho invocado.

Esto, que no es novedad en materia civil o laboral, ha parecido extraño en materias tributarias, por el infundado respeto que, de hecho, han merecido las liquidaciones; o, tal vez, por un alcance equivocado que se ha pretendido dar al artículo 21 del Código Tributario.

Es cierto que, en materia tributaria, nos encontramos con una demanda muy especial; que no se presenta ante ningún tribunal, y que, por lo mismo, jamás podrá ser rechazada por tribunal alguno, aun imparcial (obviamente no lo es el de primera instancia en este tipo de juicios), si no hay "defensa del contribuyente".

Artículo: Comentarios en torno a un caso en que se discutía derecho a utilización de crédito fiscal, I.V.A.
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Adriana Boudeguer Yerkovic

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

Si la defensa está mal planteada o no suficientemente explícita (como en el caso de autos), pero el contribuyente pide "se deje sin efecto la liquidación reclamada", o "se anule ésta", u otra expresión similar, pero fundarla en razonamientos distintos del pertinente, ¿puede el tribunal dejar sin efecto la demanda, por razonamientos distintos de los invocados por el contribuyente?

La respuesta debe ser afirmativa. No nos merece duda alguna.

Y se encuentran casos de fallos que así lo han reconocido. Podemos citar, entre otros, el fallo recaído en causa Compañías Cervecerías Unidas S.A.C. con Impuestos Internos, emitido por la Corte Suprema, al conocer recurso de casación (fallos del mes, Nº 143, octubre de 1970, pág. 233), en que se lee: "La atribución que indiscutiblemente han tenido los sentenciadores *para apreciar la procedencia jurídica* de la *acción* entablada y resolver si se cumplen todos los requisitos legales, no puede quedar limitada por la circunstancia de que no se hayan hecho valer, expresamente, consideraciones relativas a dichas materias, tanto porque ello significaría admitir que, en la aplicación de la ley atinente a los hechos establecidos en la causa, los juzgadores tendrían que someterse o encuadrarse, exclusivamente, en los planteamientos formulados por el contribuyente en su reclamo, idea inaceptable frente a lo que es, en su esencia, la facultad de juzgar, cuanto (porque en estas materias) no resultaba de aplicación tan estricta y absolutas... las normas procesales que rigen, en general, las contiendas civiles entre partes, en cuanto a la necesidad imprescindible de que haya excepciones o defensas específicamente opuestas en determinadas oportunidades".

También, en la Corte de Apelaciones de Concepción es frecuente que se acojan defensas no planteadas explícitamente en primera instancia, esto es, en la reclamación. Aunque hay que reconocer que casi siempre se refieren a razonamientos jurídicos y no a hechos no cuestionados en primera instancia.

9. *En el caso de autos, la cosa pedida en la demanda es, a nuestro parecer, "diferencia de impuesto, derivada de aplicar la tasa del 20% a una base concretamente cuantificada por el liquidador", calculándose en seguida las consecuencias del no pago de ese impuesto. Y como ya hemos dicho, esa base es, sencillamente, imaginaria.*

Y lo es, porque basta leer, como hemos visto, la citación, que debe considerarse como pieza indispensable de la demanda; como verdadero antecedente necesario de la misma (al menos en los casos en que es legalmente necesaria, como en el caso de autos), para comprender que el actor, vale decir, el Servicio, no ha probado los fundamentos de su demanda.

Artículo: Comentarios en torno a un caso en que se discutía derecho a utilización de crédito fiscal, I.V.A.
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Adriana Boudeguer Yerkovic

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

10. *Y es más. La cosa pedida (diferencia de impuestos, resultante de aplicar una tasa del 20% a una base imaginaria) no corresponde tampoco con la "causa de pedir", que está explicitada en la propia liquidación, según se ha transcrito.*

Es evidente que en una liquidación en que se cobran diferencias de impuestos que se tienen por no pagados, como consecuencia del rechazo de un crédito fiscal mal utilizado, los "hechos pertinentes" debe ser existencia de ventas exentas, mal cálculo del porcentaje de crédito fiscal que no cabe utilizar, o ausencia de este cálculo; monto del crédito fiscal del mes; monto del crédito utilizado; monto del crédito que se podía utilizar, etc., todo lo que configura "la causa de pedir".

Pero en el caso concreto, la causa de pedir, explicitada, nada tiene que ver con lo pedido, ya que lo pedido no puede ser tan sólo "la última línea", sino el conjunto de datos envuelto en la liquidación. Si en ella se pide se ordene el pago de $ 1.000.00 de impuesto, se está pidiendo, también, tácitamente (con la presentación que tenía la liquidación cuestionada), que se reconozca que hubo una "base imponible no considerada" de $ 5.000.00, vale decir, que hubo ventas o prestación de servicios, concurriendo los demás requisitos legales, por $ 5.000.00, a los que, de aplicarse la tasa indicada, arroja el impuesto señalado.

Pero, del análisis de la propia demanda y de sus antecedentes, resulta que nada de esto ocurre. ¿Cómo puede prosperar una demanda en estas condiciones?

Y, sin embargo, prosperó.

11. *Ante esta situación, nos parece urgente proclamar:*

a) La liquidación hace las veces de demanda; y el actor, esto es el Servicio, debe probar los fundamentos de su demanda, sin perjuicio de la aplicación del artículo 21 del Código Tributario;

b) De manera que si una liquidación no sólo no coincide con su citación (necesaria o no, pero existente), sino que es contraria a ella; o bien, si tiene contradicciones internas, que la hacen incoherente, por no coincidir, como en el caso en análisis, la cosa pedida con la causa de pedir, esa demanda no puede ser acogida por un Tribunal de Derecho que llegue a conocer de ella, por vía de reclamo interpuesto por el contribuyente, aun cuando el contribuyente no haya explicitado como fundamento del reclamo esa causal concreta.

c) La conclusión anterior es más imperativa, mientras subsista la falta de exigencia de patrocinio en las reclamaciones tributarias.

Artículo: Comentarios en torno a un caso en que se discutía derecho a utilización de crédito fiscal, I.V.A.
Revista: Nº171-172, año L (En-Dic, 1982)
Autor: Adriana Boudeguer Yerkovic

REVISTA DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN
ISSN 0303-9986 (versión impresa)
ISSN 0718-591X (versión en línea)

12. *Tercer problema*

La práctica indica que, al menos en la Dirección Regional Sur, de Concepción, cuando se condena en costas a un contribuyente por aplicación del artículo 136, inciso 2º del Código Tributario, el sentenciador ordena girar el monto de las mismas.

Nos parece doblemente erróneo ese procedimiento.

En efecto, a) para que se pueda "girar" una suma cualquiera, se necesita texto expreso; y no hemos encontrado, en el Código Tributario, norma alguna que autorice girar las costas en que se condene a un contribuyente, y b) disponer el giro de una suma parece no ser función "jurisdiccional", y por lo mismo, no debiera estar contenida en una sentencia. aun cuando fuera legalmente posible girar órdenes de ingreso para cobrar, no impuestos, sino costas judiciales.

13. *Pensamos, pues, que debería proclamarse que en las reclamaciones tributarias, el Tribunal de Primera Instancia carece de facultades para ordenar el "giro" de las costas.*