

ANÁLISIS DE SENTENCIAS DICTADAS POR LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS

ANALYSIS OF JUDGEMENTS GIVEN BY TAX AND CUSTOMS COURTS

JAIME GARCÍA ESCOBAR¹

Resumen: Este artículo tiene por objeto analizar algunas sentencias dictadas por Jueces Tributarios y Aduaneros en el marco de la Nueva Justicia Tributaria. Se estudian temas que han generado algún grado de polémica tanto doctrinal como jurisprudencialmente, como por ejemplo la interpretación que debe otorgársele a la inadmisibilidad probatoria, situaciones relativas a la aplicación de la Ley Nº18.320 o, en general, a la prescripción de la acción tributaria.

Palabras clave: Inadmisibilidad probatoria. Incentivo al cumplimiento tributario. Prescripción.

Abstract: This article intends to analyze certain judgements adjudicated by special judges of tax and customs jurisdiction within the frame of the new tax legislation and procedure. Issues that have generated a certain degree of doctrinal and jurisprudential discussion are studied as for example the interpretation that should be given to the inadmissibility of elements of proof, situations related to the application of Law No. 18.320 or in general to the statute of limitations referred to the tax filing.

Key words: Inadmissibility of elements of proof. Tax compliance incentive. Statute of limitations.

¹ Abogado egresado de la Pontificia Universidad Católica de Chile, Magíster en Economía y Gestión para Abogados; trabajó en el SII y en el Consejo de Defensa del Estado. En la actualidad, ejerce libremente la profesión, dedicándose de preferencia a la asesoría y defensa tributaria. Profesor de pregrado de Derecho Tributario en la Universidad del Desarrollo y Andrés Bello. Profesor de posgrado del Magíster en Derecho Tributario y Diplomado en Tributación y Planificación Tributaria en la Escuela de Ciencias Empresariales de la Universidad de Chile; del Magíster en Tributación de la Universidad Finis Terrae; profesor del MBA en Políticas Públicas de la Universidad Mayor de Temuco; y del Diplomado en Tributación de la Universidad del Desarrollo; Profesor de la Academia Judicial. Autor de los siguientes libros: *Reformas Tributarias Ley Nº19.738; Infracciones Tributarias no Constitutivas de Delito; Curso sobre Delitos e Infracciones Tributarias; Elusión, Planificación y Evasión Tributaria; Prescripción en Materia Tributaria; y Tribunales Tributarios y Aduaneros*. Publicación de artículos en diversas revistas especializadas. Ex Director del Instituto Chileno de Derecho Tributario. Miembro de las comisiones tributarias de la Cámara Nacional de Comercio y del Colegio de Abogados.

El sistema de Tribunales Tributarios y Aduaneros termina de entrar en vigencia en todo Chile, el primero de febrero del año dos mil trece. A la fecha, se han dictado una gran cantidad de sentencias y, en general, en la mayoría de ellas, se aprecia un acabado análisis de los antecedentes de hecho y de Derecho de las causas que se someten al conocimiento de estos nuevos jueces. Sin perjuicio de la decisión del asunto (que puede favorecer o perjudicar a la parte del contribuyente), resulta gratificante estudiar los fallos que se dictan al efecto, toda vez que se realiza, como señalábamos, un pormenorizado estudio de la causa, que es, justamente, lo que es dable esperar de las sentencias de los jueces, al margen, insisto, del resultado definitivo de esta.

Presentaremos, a vuestra consideración, un conjunto de temas que han generado polémica tanto a nivel de doctrina como desde el punto de vista de la propia jurisprudencia. Ellos son los siguientes:

I. INADMISIBILIDAD PROBATORIA

Los incisos 11º y 12º del artículo 132 del Código Tributario, establecen que: *“No serán admisibles aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63 y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo. El reclamante siempre podrá probar que no acompañó la documentación en el plazo señalado, por causas que no le hayan sido imputables”*.

“El Juez Tributario y Aduanero se pronunciará en la sentencia sobre esta inadmisibilidad”.

Como señalábamos en alguna oportunidad²: *“se trata de una sanción procesal para el contribuyente que –en cierto modo– se encuentra de mala fe, puesto que disponiendo de los antecedentes que el Servicio de Impuestos Internos requiere en la CITACIÓN prevista en el artículo 63, no los acompaña dentro del plazo para contestar la citación, esto es, un mes”*.

La verdad es que esta norma encierra un grave peligro de afectación al debido proceso y, específicamente, al derecho a defensa del contribuyente,

² Ugalde, Rodrigo; García, Jaime; Ugarte, Alfredo (2011). *Tribunales Tributarios y Aduaneros*. Santiago: Editorial Legalpublishing, cuarta edición, p. 151.

esto es, de dársele la posibilidad que en el marco del juicio (procedimiento de reclamo tributario) pueda probar sus alegaciones y defensas, toda vez que la sanción al hecho de no entregar la documentación solicitada determinada y específicamente, es, ni más ni menos, que no ser admisibles los documentos que no se acompañaron en la respuesta a la citación. En definitiva, esta drástica sanción de seguro le acarreará al contribuyente el perder su reclamo tributario, toda vez que casi no tendrá medios de prueba que le permitan probar lo señalado en su reclamo tributario.

Vistas así las cosas, la interpretación de esta disposición legal debe ser necesariamente restrictiva, esto es, sólo en la medida que se den todos los presupuestos que establece la ley, se podrá ESTIMAR INADMISIBLE LA PRUEBA NO ACOMPAÑADA EN LA RESPUESTA A LA CITACIÓN, porque en definitiva, esta es la terrible espada de Damocles que se cierne sobre el contribuyente: que toda la prueba acompañada a autos, no sea considerada por el Juez Tributario y Aduanero. La aplicación de esta norma debe dotarse de la mayor prudencia y realizarse siempre a favor del contribuyente, para así cumplir los fines del texto, dirigidos a no castigar con ella la omisión del contribuyente producida por ignorancia, incomprensión o simplemente inexperiencia al enfrentarse a la Administración. Como señalábamos en un principio, se trata de una sanción al contribuyente que se encuentra de MALA FE.

Ahora bien, ¿cuáles son los presupuestos que habilitan la aplicación de la norma en estudio? Ellos son los siguientes:

1. Que los antecedentes sean solicitados por el Servicio de Impuestos Internos en la citación, a que se refiere el artículo 63 del Código Tributario. Esta exigencia no ha generado mayores problemas, toda vez que de no exigirse en tal oportunidad, sencillamente, no se puede aplicar la sanción en estudio.
2. Que los antecedentes tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas. Esta relación es “en línea recta”, sin detenerse en puntos intermedios, como señala el Diccionario de la RAE. Se trata de un vínculo entre la operación y los antecedentes que permite establecer con claridad de qué documento se trata en la “operación” concreta a fiscalizar. Para establecer la relación directa con la operación fiscalizada, deberá examinarse el enunciado de la solicitud utilizado por el Servicio en el caso concreto, extrayendo de él las referencias fácticas de lugar, tiempo o circunstancia que permiten asociarlo “directamente” con

la operación fiscalizada. Si la exigencia administrativa es indirecta o aplicable a cualquier operación fiscalizable, no se estará cumpliendo el requisito legal.

3. Que los antecedentes sean solicitados “específica y determinadamente”. Este es el meollo de esta norma jurídica: ¿cuándo el Servicio cumple con el requisito de solicitar los antecedentes en forma “específica y determinada”? Este es un terreno muy nebuloso y poco claro de la citada disposición, pues no aparece nítido cuándo se solicita un antecedente en forma específica y determinada y cuándo no.

Desde un punto de vista literal, de acuerdo al diccionario de la RAE, “determinado” viene de “determinar”, que significa: fijar los términos de una cosa, distinguir, discernir. Por otra parte, “específicamente” viene de “específico”, lo que se define como aquello “que caracteriza o distingue una especie de otra; especial, característico, propio”.

El uso reiterado de dos términos similares da entender que la voluntad del legislador es que debe exigírsele al Servicio el máximo detalle en la individualización de los documentos pertinentes. La utilización de términos genéricos (contratos, facturas u otros por el estilo), de ninguna forma puede satisfacer la exigencia.

El artículo 132 le exige al Servicio un esfuerzo de certeza e información a favor del contribuyente, quien si abusa de él, puede ser sancionado. Se burla el propósito garantista y el fin de otorgar certeza que poseen estas exigencias, si se admiten frases amplias, ambiguas y genéricas, como señalábamos: contrato, *voucher*, escritura, declaración de exportación, etcétera.

Al efecto, el Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco señala:

“Que esta limitación de admisibilidad de la prueba aportada por el reclamante, constituye una excepción a la libertad probatoria consagrada en el nuevo procedimiento general de reclamaciones contenido en el Código Tributario, afectando el derecho de defensa de la parte que reclama en contra de una actuación administrativa emanada del órgano fiscalizador, por lo cual su aplicación es de derecho estricto y ha de verificarse sólo cuando se compruebe el cabal cumplimiento de los requisitos que la ley ha establecido al efecto, esto es, haberse solicitado los antecedentes en forma determinada y específica por el Servicio de Impuestos Internos a la reclamante en la Citación a que se refiere el artículo 63 del Código Tributario. Lo anterior, ya que pese a ser una norma que tiene un fin legítimo, que consiste en evitar el ocultamiento de

*pruebas relevantes para el juicio, su redacción y en especial la sanción que se impone, obliga al Tribunal a ser riguroso en su aplicación, considerando que lo que la ley exige, de acuerdo al tenor literal de la norma, es una solicitud del ente fiscalizador planteada en forma precisa, determinada y sin vaguedad, condiciones que a juicio de este sentenciador no se cumplen en la especie (RUC 11-9-000025-3, Constructora Las Araucarias S.A. de 10 de agosto de 2011)*³.

A este respecto, por vía de ejemplo, a nuestro juicio, las siguientes expresiones no cumplen el mandato legal; ellas son: “Requerimiento de antecedentes”, “Requerimiento de documentación sustentatoria”, “Detalle y documentación de respaldo de los agregados y deducciones”. ¿Qué se debe entender por “antecedentes”, “documentación sustentatoria” o “documentación de respaldo”? ¿Cumplen estas frases con los requisitos de determinación y especificidad que exige la ley? No, a nuestro juicio.

A la misma conclusión anterior, se llega en la siguiente sentencia dictada con fecha 13 de marzo del 2012, por el Juez Tributario y Aduanero de Antofagasta, Rit Gr-03-00020-2011, en la que se señala:

Considerando octavo: *“Que, la norma aplicable al caso en cuestión es de naturaleza excepcional, al imponer una sanción procesal, limitando la libertad probatoria de la parte reclamante, motivo por el cual debe ser interpretada y aplicada de manera estricta, toda vez que su incorrecta aplicación podría vulnerar el principio de la supremacía constitucional al quebrantar la garantía del debido proceso. Por tal motivo, resulta esencial determinar el correcto sentido y alcance de la norma, en especial, a la forma como deben entenderse las expresiones “determinada y específicamente” utilizadas por el legislador”.*

Vigésimo: Que, en lo que se refiere a los antecedentes requeridos por el ente fiscalizador mediante su Citación N°182301146, rolante a fojas 62 a 63 y 83 a 84, los documentos solicitados por el Servicio de Impuestos Internos, fueron los siguientes:

- Carné de identidad o Cédula de Rut, según corresponda
- *En caso de enviar un mandatario, este deberá acreditar la representación por escrito*
- *Documentación que justifique la declaración del año de la inconcurrencia*

³ La jurisprudencia que se cita de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, ha sido extraída de la página www.sii.cl

- *Documentación relativa a inversiones que acredite origen y disponibilidad de los fondos aplicados a la cobertura de los desembolsos durante los últimos tres años*
- *Libro de Ingresos y Egresos, con la documentación de respaldo*
- *Certificado N°5 sobre situación tributaria de Retiros y Gastos Rechazados correspondientes a socios de Sociedades de Personas, Socios de Sociedades de Hecho, Socios Gestores de Sociedades en Comandita por Acciones y Comuneros.*
- *Libro de Compras y Ventas*
- *Antecedentes necesarios para la confección del Formulario 1886 del ejercicio comercial que se declara*
- *Formulario 29 del ejercicio comercial que declara*
- *Libros de Contabilidad*
- *Formulario 4415, Inscripción del RUT y/o Declaración de Inicio de Actividades*

Que, el análisis del documento signado Citación N°182301146, permite concluir que el servicio fiscalizador no solicitó determinada y específicamente los documentos acompañados por la reclamante en el N°1 del segundo otrosí de su escrito de reclamo, toda vez que solicitó en términos generales y amplios los Libros de Contabilidad, sin precisar, singularizar o distinguir qué libros de contabilidad eran los requeridos, debiendo recordar que en la técnica contable existen diversos libros de contabilidad, admitiendo distintas clasificaciones, como por ejemplo aquella que distingue entre principales y auxiliares. En efecto, contablemente podemos encontrar diferentes tipos de libros de contabilidad, como son, por ejemplo los libros Diario, Mayor, Inventarios y Balances, Diario Mayor, Mayor Americano, Caja Americana, Caja Tabular, etcétera, que, según sea el sistema de contabilidad aplicado, pueden ser usados por los contribuyentes para los efectos contables.

Que, asimismo, en la Citación N°182301146 tampoco se precisó el o los años comerciales que debían comprender los registros contables requeridos; aspecto que unido a una adecuada singularización de estos, en su conjunto, permitirían precisar y distinguir los documentos en cuestión según lo exige la ley, lo que en la especie no ocurrió.

Que, lo mismo puede decirse en cuanto al instrumento acompañado por la reclamante en el N°5 del segundo otrosí de su escrito de reclamo, por cuanto en la Citación N°182301146 no se hace referencia alguna al documento en cuestión.

Que, conforme lo razonado, no habiendo sido solicitados de manera determinada y específica los documentos cuya inadmisibilidad fue requerida por la parte reclamada, no se dará lugar a ella”.

Otro ejemplo de incumplimiento de los requisitos legales por parte del Servicio, que significó la negativa en cuanto a declarar la inadmisibilidad probatoria, se verifica en la siguiente sentencia con fecha 4 de mayo del 2012, Rit Gr-08-00027-2011, dictada por el Juez Tributario y Aduanero de Temuco. Allí se señala:

“Segundo: Que, del análisis de la alegación efectuada surge que la actuación administrativa reclamada no ha sido precedida por el trámite de la citación contemplada en el artículo 63 del Código Tributario, antecedente previo y requisito legal para determinar la procedencia de la exclusión de antecedentes probatorios por haber sido solicitados en forma detallada y específica por la administración tributaria en dicha actuación.

Tercero: Que, esta limitación a la admisibilidad de la prueba aportada por el reclamante, constituye una excepción a la libertad probatoria consagrada en el procedimiento general de reclamaciones contenido en el Código Tributario, por lo cual su aplicación es de derecho estricto y ha de verificarse sólo cuando se compruebe el cumplimiento de los requisitos que la ley ha establecido al efecto, ya que pese a ser una norma que tiene un fin legítimo, que consiste en evitar el ocultamiento de pruebas relevantes para el juicio, la sanción procesal de exclusión de pruebas que impone obliga al Tribunal a ser riguroso en su aplicación.

Cuarto: Que, en mérito de los antecedentes del proceso reseñados previamente, no se vislumbra el cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 132, inciso 11º del Código Tributario, para la exclusión de los antecedentes probatorios acompañados por la reclamante, dado que los documentos que acompaña en su reclamo no fueron requeridos en citación alguna, por lo que serán admitidos y se considerarán como medio de prueba, desechándose la alegación respecto de su exclusión en la presente causa, sin perjuicio del valor probatorio que se les dará en definitiva”.

Ahora presentamos dos casos de inadmisibilidad probatoria, acogidas por el Sr. Juez Tributario y Aduanero de Temuco. El primero de ellos es una sentencia fallo dictado el 21 de junio del 2012, Rit Gr-08-00052-2011, cuyo tenor es el siguiente:

“Quinto: Que, del análisis de la mencionada Citación N°113, agregada a fojas 153 de autos, se constata que en dicha actuación administrativa, bajo el rubro de “Antecedentes”, se efectúa un detallado análisis de las diligencias previas de fiscalización llevadas a cabo respecto de la reclamante, constituidas por la Notificación N°220/3, de 17 de agosto del 2010, en la cual se le requirió para que acompañara Libro Diario y Mayor, Libro Inventario y Balance, Balance General Tributario años 2008 y

2009, Libro FUT, detalle de respaldo de agregados y deducciones a su Balance para la determinación de renta líquida declarada de los años Tributarios 2007, 2008 y 2009, determinación de Capital Propio Tributario, documentación sustentatoria de análisis de corrección monetaria y del análisis de la depreciación acelerada o normal y respaldo de los ajustes a la renta líquida imponible, dejándose constancia asimismo del no cumplimiento del reclamante a los requerimientos de documentación anteriores efectuados por el Servicio de Impuestos Internos.

Sexto: *Que, en lo que respecta al año tributario 2008, ejercicio comercial 2007, la Citación en análisis solicita se acredite mediante la documentación legal respectiva el monto correspondiente a las siguientes partidas:*

- *Costo directo de los Bienes y Servicios*
- *Remuneraciones*
- *Otros gastos Deducciones de Ingresos Brutos*
- *Corrección Monetaria Saldo deudor*
- *Otras partidas*
- *Dividendos y/o Utilidades Sociales*
- *Cuentas por cobrar Empresas no Relacionadas*

En cuanto al año tributario 2009, ejercicio comercial 2008, se requiere a la reclamante acompañar la documentación legal respectiva para acreditar el monto de las siguientes partidas:

- *Costo directo de los Bienes y Servicios*
- *Remuneraciones*
- *Depreciación*
- *Otros gastos Deducciones de Ingresos Brutos*
- *Cuentas por cobrar Empresas no Relacionadas*
- *Cuentas por pagar Empresas no Relacionadas*

Para el año tributario 2010, ejercicio 2009, se le solicita acreditar con la documentación legal respectiva el monto correspondiente a las partidas:

- *Costo directo de los Bienes y Servicios*
- *Remuneraciones*
- *Depreciación*
- *Corrección Monetaria Saldo deudor*

- Cuentas por cobrar Empresas no Relacionadas
- Cuentas por pagar Empresas no Relacionadas

Octavo: Que, consta en las Liquidaciones N° 354 y 355, que la reclamante en respuesta a la Citación N° 113 acompañó documentos que acreditaron parcialmente las partidas mencionadas que incorporó a su Declaración de Impuesto a la Renta de los años tributarios 2008, 2009 y 2010, quedando subsistentes y sin acreditar, y por lo tanto considerados como gastos rechazados afectos al Artículo 21 de la Ley de la Renta en el caso del Año Tributario 2008 y como gastos no necesarios para producir la renta en el caso del año tributario 2010, los correspondientes a:

Año Tributario 2008:

- Sueldo pagado a accionista Ronald Danke De la Harpe
- Sueldo pagado a Yinnette Manosalva Díaz
- Gastos relacionados con el área administrativa de la oficina ubicada en calle Thiers N° 895, Temuco
- Gastos detallados como de representación
- Gastos detallados en cuenta Donación
- Honorarios relacionados con el área administrativa de la referida oficina de calle Thiers N° 895, Temuco
- Gastos detallados en cuenta intereses pagados en Balance Año 2007

Año tributario 2010:

- Determinación costo directo bienes y servicios
- Sueldo pagado a accionista Ronald Danke De la Harpe
- Honorarios relacionados con el área administrativa de oficina de Thiers N° 895, Temuco
- Corrección monetaria saldo acreedor
- Intereses devengados no declarados
- Pérdida de ejercicios anteriores

Noveno: Que, consta que la parte reclamante ha acompañado documentación fundante a su reclamo, que rola agregada de fojas 13 a 108 del expediente de autos, referidos a algunas de las partidas que fueron objeto del proceso de auditoría y que no resultaron acreditadas en el transcurso de la fiscalización, específicamente respecto a honorarios pagados al abogado Carlos Reyes Hernández por redacción de escritura

de compraventa; sueldo pagado al accionista Ronald Danke De la Harpe; y sueldos pagados a Yinnette Manosalva Díaz, AAAAAAA y Francisco Mayorga Bustamante. Asimismo, acompaña Formularios 29 de declaración y pago mensual correspondientes al año comercial 2007 de las Sociedades Inmobiliaria e Inversiones Laredo Ltda. y Productora y Exportadora Santa Julia Ltda. las cuales de acuerdo a lo señalado por la reclamante en su escrito de reclamo corresponderían a las Sociedades que comparten las oficinas de Thiers N° 895, Temuco, pero que no habrían tenido movimiento durante el año 2007, argumento que sostiene la alegación de la reclamante respecto del prorateo de los gastos y honorarios administrativos de la Oficina Corporativa donde funciona la Sociedad XXXXXXXX.

Décimo: *Que, examinados los antecedentes referidos en el considerando anterior y que obran en el proceso, es posible concluir que estos documentos que acompaña el reclamante a su reclamo fueron requeridos en la mencionada Citación N° 113, y que algunos de ellos fueron efectivamente acompañados al proceso de fiscalización, tal como consta de los documentos rolantes a fojas 169 y 170, consistentes en actas de recepción y/o acceso de documentación de fechas 7 de enero y 7 de febrero de 2011, que dan cuenta que se acompañó un archivador con detalle de remuneraciones y honorarios y planillas de imposiciones desde enero a diciembre de 2007 y un archivador con boletas de honorarios, planillas de imposiciones y remuneraciones desde enero a diciembre de 2008.*

Décimo segundo: *Que, es evidente que la limitación legal a la admisibilidad de la prueba aportada por el reclamante, que consagra la norma referida en el considerando anterior, afecta el derecho de defensa de la parte reclamante, por lo cual su aplicación debe ser restrictiva y verificarse sólo cuando se compruebe el cumplimiento de los requisitos que la ley ha establecido al efecto, esto es, que se hayan solicitado los antecedentes en forma determinada y específica por el Servicio de Impuestos Internos a la reclamante en la Citación a que se refiere el artículo 63 del Código Tributario y que el reclamante no demuestre que no acompañó la documentación en el plazo señalado por causas que no le hayan sido imputables. Lo anterior, en atención a que la norma referida, pese a tener un fin legítimo que consiste en evitar el ocultamiento de pruebas relevantes para el juicio, obliga al Tribunal a ser riguroso en su aplicación, cautelando el cumplimiento de cada uno de los requisitos que establece la norma legal, considerando fundamentalmente la gravosa sanción que impone a la reclamante.*

Décimo tercero: *Que, atendido lo anterior, y habiéndose verificado que la reclamante acompañó en el transcurso del proceso de fiscalización, en respuesta a la Citación N° 113 formulada por el Servicio de Impuestos Internos, documentos consistentes en comprobantes de remuneraciones y planillas de imposiciones correspondientes a los periodos enero a diciembre de 2007 y 2008 referidos al socio Ronald Danke De la Harpe*

y a la empleada de la contribuyente Yinnette Manosalva Díaz, no se acogerá respecto de dichos antecedentes la inadmisibilidad probatoria solicitada por el Servicio de Impuestos Internos.

Décimo cuarto: *Que, no obstante lo señalado, respecto del resto de la documentación aportada por la reclamante a su reclamo, consistentes en: copia simple contrato de compraventa y alzamiento, celebrada por escritura pública de fecha 31 de mayo de 2007, entre “Inmobiliaria Inversalud S.A.”, “XXXXXXX S.A.” y Banco del Desarrollo; copia simple de escritura pública de rectificación y enmienda, otorgada el 19 de octubre de 2007 ante el Notario Público de Temuco don Humberto Toro Martínez-Conde, suscrita por el abogado Carlos Hernán Reyes Hernández; certificado simple emitido por el abogado Carlos Hernán Reyes Hernández, de fecha 28 de septiembre del 2011; copia simple de Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos, Formularios 29, de Inmobiliaria e Inversiones Laredo Ltda. correspondientes al año comercial 2007; Copia simple de Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos, Formularios 29, de Productora y Exportadora Santa Julia Ltda. correspondientes al año comercial 2007; Contrato de Trabajo de fecha 1 de mayo de 2005 de la trabajadora Yinnette Manosalva Díaz; Contrato de Trabajo de fecha 2 de enero de 2006 de don Ronald Danke de la Harpe; y considerando fundamentalmente que dicha documentación, tal como se desprende del análisis de la Citación N°113 efectuado en los considerandos quinto a octavo de la presente sentencia, fue solicitada en forma expresa y determinada por el ente fiscalizador, ya que forma parte de los antecedentes documentales que deben respaldar los registros contables de la reclamante referidos a los costos y gastos hechos valer en sus declaraciones de Renta de los años tributarios 2008 y 2010, este Tribunal Tributario y Aduanero acogerá la inadmisibilidad probatoria solicitada por la parte reclamada en los términos que se pasará a expresar.*

Décimo quinto: *Que, debe dejarse establecido que este Tribunal, cautelando el principio de la bilateralidad de la audiencia y el adecuado ejercicio del derecho de defensa que le asiste a la parte reclamante frente a las imputaciones efectuadas por el ente fiscalizador, otorgó oportuno traslado a la Sociedad XXXXXXXX., representada por el abogado Sr. Shintaro Kuramochi Duhalde, de la solicitud de inadmisibilidad probatoria planteada por el Servicio de Impuestos Internos, tal como consta de la resolución de 17 de noviembre de 2011 que rola a fs. 141 de autos, trámite al cual la reclamante no dio cumplimiento, teniéndose por evacuado en rebeldía según consta a fs. 143. Asimismo, se estimó procedente en la resolución de 23 de noviembre de 2011 rolante a fs. 145, llamar a las partes a probar la efectividad de haberse solicitado en forma específica y determinada al reclamante, mediante Citación N°113, de fecha 30 de diciembre de 2010, la documentación acompañada en el primer otrosí del reclamo, cuestión de la que tampoco la reclamante se hizo cargo, no acompañando*

durante el transcurso del proceso ningún antecedente probatorio en apoyo de sus argumentaciones.

Décimo sexto: *Que, respecto de este punto la parte reclamada rindió prueba documental, acompañando a fs. 153 de autos copia de la Citación N° 113, de 30 de diciembre de 2010, y también presentó al testigo David Zambra Sazo, fiscalizador del Servicio de Impuestos Internos, quien declara a fs. 166 de autos, señalando que la Sociedad reclamante fue notificada para revisión en agosto de 2010, no dando cumplimiento a dicho requerimiento, por lo cual se volvió a notificar en el mes de octubre del mismo año, incumpliendo nuevamente, razón por lo cual se le cursó infracción por entrabamiento a la fiscalización, sancionado en el artículo 97 N°6 del Código Tributario. Posteriormente, indica el testigo que se emitió la Citación N° 113, de 30 de diciembre de 2010, en la cual se señalan partidas específicas y se solicita a la contribuyente que acredite con la documentación legal respectiva los costos y gastos que rebajó de sus ingresos. Respecto de la documentación que acompaña el reclamante en el primer otrosí de su reclamo, expone los documentos acompañados a fojas 32 a 108, la escritura que rola de fs. 132 a fs. 139 de autos y el certificado que rola a fs. 45 emitido por el abogado Carlos Reyes Hernández, no habían sido acompañados con anterioridad en el proceso de fiscalización.*

Décimo séptimo: *Que, los antecedentes que proporciona la referida declaración, permite a este sentenciador establecer el hecho indiciario de los incumplimientos reiterados en que incurrió la reclamante durante la etapa de fiscalización, los que incluso derivaron en sanciones administrativas aplicadas por el ente fiscalizador, y que resultan comprobados cuando se efectúa el detallado análisis del requerimiento contenido en la Citación N° 113 y se contrasta con la documentación y antecedentes que efectivamente la reclamante puso a disposición del órgano fiscalizador en la etapa administrativa, según se puede apreciar de lo señalado en el considerando octavo del presente fallo.*

Décimo octavo: *Que, conforme lo señalado, del análisis de la Citación N° 113 a la luz de lo dispuesto en el artículo 132, inciso 11° del Código Tributario, y considerando la documentación acompañada por la reclamante a su reclamo, detallada en el considerando décimo cuarto, se considera que existe suficiente mérito para declarar inadmisibles dichos documentos y no considerarlos como medios de prueba en la presente causa, acogándose respecto de ellos la alegación de exclusión planteada por el Servicio de Impuestos Internos, por haber sido solicitados determinada y específicamente al reclamante en la Citación a que se refiere el artículo 63 del Código Tributario, considerando la naturaleza y materia del requerimiento efectuado por el ente fiscalizador”.*

El segundo caso resulta ser muy parecido al anterior, esto es, el contribuyente debe acreditar la imposibilidad de acompañar la documentación solicitada por el Servicio, al momento de contestar la Citación que se le practicó. En efecto, el fallo dictado con fecha 12 de julio del 2012, por el Sr. Juez del Tribunal Tributario y Aduanero, Rit Gr-08-00055-2011, sostiene que:

“Noveno: *Que, del análisis de la Citación N°35, de fecha 27 de abril del año 2011, agregada a fojas 90 de autos, se advierte que en dicha actuación administrativa se requiere al contribuyente para que aporte documentación contable tributaria consistente en Libro FUT, Ajuste a la Renta Líquida Imponible, Balance Clasificado o Balance Tributario de 8 columnas, Libro de Inventarios y Otros Libros de Contabilidad, Formulario 29 y 50 y antecedentes que acrediten la procedencia de la pérdida declarada, señalándose que tal documentación fue anteriormente solicitada mediante notificación N°3013811, de 26 de agosto de 2008, a la cual el reclamante no dio cumplimiento.*

Décimo: *Que, al respecto, la norma del artículo 132, inciso 11° del Código Tributario, dispone que no serán admisibles aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63 y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo. Por su parte, el inciso 12° de la referida disposición, establece que el reclamante siempre podrá probar que no acompañó la documentación en el plazo señalado por causas que no le hayan sido imputables.*

Decimoprimer: *Que, tal como se desprende del análisis de la Citación N°35, cuya copia autorizada se agrega de fs. 90 a 92 de autos, y al tenor del punto de prueba N°1 que se consigna en la resolución de fs. 57 de autos, se puede concluir que la solicitud de documentación del Servicio de Impuestos Internos fue planteada en forma precisa y sin vaguedad, y es congruente con las inconsistencias tributarias que se detectaron a la contribuyente XXXXXX, las cuales consisten en la falta de acreditación de las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores por \$32.720.736.-, que generan una pérdida tributaria del ejercicio por la suma de \$52.393.413.- y de otros gastos deducidos de otros ingresos brutos por la suma de \$144.093.888.-, considerándolos el ente fiscalizador como gasto rechazado, conforme a los Art. 31 y 33 N° 1 letra g), de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En este entendido, se estima que la mencionada actuación administrativa cumple a cabalidad con los requisitos que señala el inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario.*

Decimosegundo: *Que, por consiguiente, establecida la circunstancia que el ente fiscalizador solicitó en forma determinada y específica antecedentes directamente*

relacionados con las operaciones fiscalizadas, corresponde dilucidar si la documentación acompañada en las letras b) y c) del primer otrosí del escrito de reclamo, esto es el Balance General de 8 columnas año comercial 2007 y el cálculo de la Renta Líquida Imponible año tributario 2008, que corresponde parcialmente a la que se requirió en la Citación que ya se ha referido, no fue acompañada en la etapa de fiscalización por alguna causa que no le haya sido imputable al reclamante.

Decimotercero: *Que, respecto a este punto en discusión, el reclamante argumenta, tanto en su escrito de reclamo como en el que evacúa el traslado conferido a fs. 51, que no tuvo conocimiento de la existencia de la Citación N° 35 dado que ella fue notificada al empleado Carlos Birchmaier, quien no puso en conocimiento de la empresa tal situación, y al enterarse la reclamante ya vencido el plazo para contestar, procedió a solicitarle la renuncia. Agrega que los documentos que acompaña al reclamo no son de aquellos que se hubiesen podido producir con posterioridad, si no que corresponden a los que está obligado a llevar como contribuyente de la Primera Categoría de la Ley de la Renta, por lo que estima que no existe ningún secreto para ser ocultados u omitidos eventualmente con otra intención y que, por lo tanto, el Servicio de Impuestos Internos no puede prescindir de ellos.*

Decimocuarto: *Que, cabe señalar en primer término, que el inciso 12° del artículo 132° del Código Tributario pone de cargo del reclamante la prueba de que no le asiste responsabilidad en el hecho de no haber acompañado la documentación en el plazo señalado en el artículo 63 del mismo cuerpo legal. A este respecto, el argumento central que sostiene el contribuyente es que no tomó conocimiento de la Citación formulada por el órgano fiscalizador debido a que un dependiente de la empresa no comunicó oportunamente dicho requerimiento, apoyando dicho aserto en la prueba testimonial y documental que se refiere en el considerando séptimo de la presente sentencia.*

Decimoquinto: *Que, en razón que la tesis del reclamante para desvincularse de la responsabilidad que le asiste por no acompañar la documentación que se le solicitó en la etapa de fiscalización, se refiere a cuestiones relacionadas con la organización interna de la empresa que lógicamente se encuentra dentro de la esfera de control del contribuyente o de sus representantes, es necesario contar con antecedentes probatorios fehacientes y completos que permitan establecer, sin lugar a dudas, no sólo que el empleado Sr. Carlos Birchmeier no entregó oportunamente la documentación recibida del Servicio de Impuestos Internos, si no que, además, esa omisión se verificó a pesar de las instancias de control o supervisión que existían en la Sociedad XXXXXX.*

Decimosexto: *Que, en este sentido, se puede constatar que la prueba aportada por el reclamante aparece como insuficiente para sustentar la tesis de inimputabilidad que plantea, por cuanto la declaración del testigo Sr. Germán Affeld Frenz se limita*

a describir la misma situación planteada en el reclamo y en el escrito de traslado, pero no aclara los hechos en virtud de los cuales un requerimiento del Servicio de Impuestos Internos que se efectuó originalmente en el año 2008 y que posteriormente se reitera a través de la Citación N°35, de 27 de abril de 2011, no llegó a conocimiento de los representantes o responsables de la empresa Affeld y Frenz, no obstante los controles o resguardos que debían existir para ese tipo de trámites. Similar falta de precisión se aprecia también en la documentación que se acompaña a fs. 54 y 81 de autos, que consiste en los finiquitos del trabajador Carlos Enrique Birchmeir Romero, a través de los cuales el reclamante ha tratado de demostrar que dicho empleado fue inmediatamente despedido cuando se tomó conocimiento de la falta en que habría incurrido, y que dicho finiquito aparecía extendido por otro empleador distinto de la reclamante por efecto de una fusión de Sociedades, hecho que por lo demás no ha resultado probado en autos. Al respecto, cabe señalar que dichos finiquitos son irrelevantes para efectos de exculpar al contribuyente por no haber aportado la documentación que se le solicitó en la etapa de auditoría, puesto que sólo dan cuenta de un hecho acaecido con posterioridad y que no se relaciona directamente con las circunstancias que el reclamante debe probar en este ámbito, esto es, como ya se ha dicho, que no le es imputable el hecho de no haber acompañado la documentación que le solicitó el ente fiscalizador a través de la Citación N°35.

Decimoséptimo: *Que, igualmente, debe desestimarse el argumento sostenido por la reclamante, quien señala que los documentos acompañados al reclamo no fueron producidos con posterioridad a la fiscalización si no que se trata de aquellos que está obligado a llevar como contribuyente de Primera Categoría de la Ley de la Renta por lo que no existe ninguna razón para ser ocultados u omitidos y deben ser considerados por el Servicio de Impuestos Internos. A este respecto, cabe señalar que la norma del artículo 132 N°11 del Código Tributario tiene un fin legítimo que consiste en evitar el ocultamiento de pruebas relevantes para el juicio, lo cual se contrasta con la posibilidad que le entrega al contribuyente el inciso 12° de la referida disposición de probar su inimputabilidad en la no entrega oportuna de la documentación. Para ese fin, es evidente que no basta la mera argumentación que por ser documentos obligatorios para el contribuyente no han sido ocultados y deben ser considerados por el Servicio de Impuestos Internos, ya que la ley, frente al incumplimiento de lo solicitado en la Citación del artículo 63 del Código Tributario, exige al reclamante que rinda prueba suficiente para desvirtuar la sanción procesal de inadmisibilidad de dichos documentos, cuestión que la Sociedad XXXXXX no ha concretado en autos.*

Decimoctavo: *Que, la limitación a la admisibilidad de la prueba aportada por el reclamante, que consagra el inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario, debe aplicarse sólo cuando se compruebe el cumplimiento de los requisitos que la ley ha*

establecido al efecto, esto es, haberse solicitado los antecedentes en forma determinada y específica por el Servicio de Impuestos Internos a la reclamante en la Citación a que se refiere el artículo 63 del Código Tributario y que el reclamante no haya logrado demostrar que no acompañó la documentación en el plazo señalado por causas que no le hayan sido imputables.

Decimonoveno: *Que, en este sentido, se concluye que el Servicio de Impuestos Internos solicitó al contribuyente XXXXXX, en la Citación N°35, de 27 de abril de 2011, en forma determinada y específica antecedentes directamente relacionados con las operaciones fiscalizadas; y la parte reclamante no logró acreditar en autos que no acompañó la documentación que adjunta a su reclamo en las letras b) y c) del primer otrosí, en el plazo de la Citación formulada por el ente fiscalizador por causas que no le son imputables, conforme a lo establecido en el artículo 132° inciso 12° del Código Tributario, por lo que dichos documentos, constituidos por el Balance General de 8 columnas año comercial 2007 y el Cálculo de la Renta Líquida Imponible año tributario 2008 no serán admitidos y no se considerarán como medios de prueba en la presente causa, acogándose entonces la solicitud de exclusión probatoria planteada por el Servicio de Impuestos Internos”.*

En conclusión, estimamos que la interpretación de las normas que establecen la inadmisibilidad probatoria deben ser interpretadas en forma restrictiva, de lo contrario se afecta gravemente al derecho a la defensa jurídica del contribuyente, toda vez que le impide probar los hechos en que se funda su reclamo tributario.

II. LEY 18.320 (D.O. 17.07.84.) SOBRE INCENTIVO AL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Esta ley, que sólo se aplica a la fiscalización del Impuesto al Valor Agregado, disponía que se podían fiscalizar los últimos doce períodos mensuales, por lo que se presentó o debieron presentarse las declaraciones anteriores a la fecha en que se notifique al contribuyente, requiriéndolo para que en el plazo de dos meses presente los antecedentes⁴.

⁴Circular N°67, del 2001 y N° 22, del 2002.

El más reciente período mensual de los doce que el Servicio podía examinar, sería el último cuyo plazo de declaración y pago que expiró antes de la fecha de la notificación al contribuyente.

La ley 19.506, del 30 de julio de 1997, modificó esta normativa y a contar del 01.01.98. Esta limitación se amplía a veinticuatro meses, afectando a las revisiones que se practiquen desde esa fecha.

Sólo en el caso que se determinen omisiones, retrasos o irregularidades en la declaración, determinación o pago, podrá el Servicio verificar períodos anteriores, dentro de los plazos generales de prescripción, y determinar las diferencias correspondientes.

La ley no se aplica en los siguientes casos:

a) Cuando el contribuyente, con posterioridad a la notificación, presenta declaraciones omitidas o rectificatorias por los períodos que serán verificados.

b) En revisiones que tienen por finalidad verificar el cumplimiento tributario a raíz de un término de giro.

c) Revisiones que tienen por objeto establecer la exactitud de los antecedentes en que el contribuyente fundamenta peticiones de devolución o imputación de impuestos o de remanentes de crédito fiscal.

d) En caso de infracciones sancionadas con pena corporal. De acuerdo a lo dispuesto en la Circular N°67, del 2001, del Servicio de Impuestos Internos, esta situación se configurará desde la fecha en que el Director Regional respectivo, en presencia de hechos que pueden constituir infracciones sancionadas con pena corporal, remite los antecedentes al Departamento de Investigación de Delitos Tributarios de la Dirección Nacional, a fin de que se proceda a la investigación previa a que se refiere el N°10 del Artículo 161 del Código Tributario, individualizando al o los contribuyentes a ser investigados.

Así lo resolvió, con fecha 8 de octubre del 2012, la Jueza No Inhabilitada del Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco, doña Gabriela Andrea Merino Pérez, cuyo fallo dispone que:

Decimosegundo: *Que, en el caso analizado la causal de exclusión de la aplicación de la ley 18.320, según lo manifestado por la reclamada, se configuraría por haberse detectado hechos que configuran una infracción tributaria sancionada con pena*

corporal. En este sentido, la Circular N°67, de 26 de septiembre de 2001, emanada del Servicio Impuestos Internos, relativa a la aplicación de las normas de la Ley 18.320, señala en su número 1.3 relativo a los casos en que no rige el beneficio lo siguiente: “... Al efecto, cabe reiterar la interpretación formulada, en cuanto que esta situación se configura desde la fecha en que el Director Regional respectivo, en presencia de hechos que puedan constituir infracciones sancionadas con pena corporal, comunica esta situación al Departamento de Investigación de Delitos Tributarios de la Dirección Nacional, a fin de que se proceda a la investigación previa a que se refiere el N°10 del artículo 161 del Código Tributario, individualizando al o los contribuyentes a ser investigados. Asimismo, se entiende que se está en presencia de esta situación desde el momento que el Director Regional suscribe la providencia en la que comunica a la Oficina Jurídica Regional la decisión de perseguir la aplicación de sanciones pecuniarias a través del procedimiento del artículo 161 del Código”.

Decimotercero: *Que, de la instrucción citada, obligatoria para los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, se colige que para estar en presencia de esta situación de excepción, es preciso que se trate de una infracción sancionada con pena corporal y que el Director Regional comunique esta situación al Departamento de Investigación de Delitos Tributarios de la Dirección Nacional, entendiéndose que dicha situación se configura cuando el Director Regional suscribe la providencia en la que comunica a la Oficina Jurídica Regional la decisión de perseguir la aplicación de sanciones pecuniarias a través del procedimiento del artículo 161 del Código Tributario.*

Decimocuarto: *Que, en la especie, ninguno de estos antecedentes se ha hecho constar por el organismo fiscalizador en los actos administrativos posteriores a la Notificación N°113/3, es decir, ni en la Citación N°87 ni en las Liquidaciones reclamadas, consta que estemos en presencia de una infracción tributaria sancionada con pena corporal, ya que no se indica qué infracción aparece configurada y sólo se expresa que se trata de facturas ideológicamente falsas y que las circunstancias que se contienen en el Informe N°2 emanado del fiscalizador Hugo Reyes, que tampoco se ha acompañado al proceso, permiten establecer dicha falsedad. Asimismo, no consta la comunicación enviada a la Subdirección Jurídica de la Dirección Nacional, como tampoco que el Director Regional haya suscrito alguna providencia en la que haya decidido perseguir la aplicación de sanciones pecuniarias a través del procedimiento del artículo 161 del Código Tributario. Es decir, no existen antecedentes en el proceso que permitan concluir que efectivamente se haya configurado la situación de exclusión de la aplicación de la ley 18.320 contemplada en el N°4 de dicha disposición legal. En este punto, cabe mencionar que la misma Circular ya referida señala en su punto 3) que basta para los fines legales, que se realice sólo uno de los actos referidos. Por el contrario, agrega, si dentro del plazo señalado no se efectuare ninguno de los actos*

mencionados, las citaciones, liquidaciones o giros por el periodo examinado, que se notificaren al contribuyente fuera del referido plazo, no obligarán al contribuyente, lo que en realidad viene a significar que dichas actuaciones carecen de valor jurídico.

Decimosexto: *Que, en consonancia con lo anteriormente señalado, verificados los plazos del requerimiento efectuado en conformidad a la ley 18.320.- y de la Citación N°87, de 11 de noviembre de 2011, notificada al reclamante en forma personal con fecha 15 de noviembre del mismo año, se puede concluir que la referida Citación fue efectuada fuera del plazo fatal establecido en el numeral 4° de la ley 18.320.-, por cuanto a partir de la fecha de vencimiento del plazo que tenía el contribuyente para presentar los antecedentes, esto es, el 5 de mayo de 2011, comenzó a correr el plazo fatal de seis meses que tenía el Servicio de Impuestos Internos para los efectos de proceder a citar, término que venció el 5 de noviembre de 2011, por lo que la mencionada Citación N°87 se llevó a cabo evidentemente fuera del plazo legal establecido al efecto.*

Decimoséptimo: *Que, en cuanto a la inexistencia de antecedentes tanto en la Citación N°87 como en las liquidaciones reclamadas, que permitan establecer razonablemente que procedía la exclusión de la aplicación de la ley 18.320.- conforme las propias instrucciones emitidas por el ente fiscalizador, cabe señalar que el artículo 11, inciso 2° de la Ley 19.880, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos, dispone que los hechos y fundamentos de derecho deberán siempre expresarse en aquellos actos que afectaren los derechos de los particulares, sea que limiten, restrinjan, priven de ellos, perturben o amenacen su legítimo ejercicio. En este sentido también se ha pronunciado la Excma. Corte Suprema, cuando señala que “En el ámbito jurídico, la exigencia que impone la ley en orden a que un determinado acto ha de ser fundado, posee una doble connotación. En primer término, uno de carácter formal consistente en que quien lo dicta señale los motivos que inducen a hacerlo, aportando en sus vistos y considerandos los antecedentes de hecho y de derecho que apoyarán su decisión, la que, guardando armonía con tales antecedentes, ha de contenerse en la parte dispositiva del acto. Un segundo sentido de la expresión señalada, que podría calificarse de fondo, impone la necesidad que el acto aparezca revestido de razones serias y valederas que motivan su dictación, de manera tal que no aparezca como el producto de la mera voluntad, caprichosa o no, de su autor”.*

Por otra parte, debemos señalar que en opinión de la Excma. Corte Suprema, para la aplicación de la exclusión de la Ley N°18.320, no se requiere que el Servicio haya ejercido la acción penal por presunto delito tributario. Así lo falló, con fecha 11 de noviembre de 1998, el Excma. Tribunal, en el recurso de casación en el fondo interpuesto por el contribuyente en los autos caratulados “MANCILLA PINTO, RENE con S.II.”, Ingreso N°399-96, que señala:

“El N°3 del artículo único de la Ley 18.320 enumera los distintos casos en los cuales no se aplica dicha ley y en su letra d) establece que en los casos de infracciones a las leyes tributarias, sancionadas con pena corporal, ella no tendrá aplicación, que lo que ocurre en la especie.

En consecuencia, no se encuentra amparado por la prescripción de corto plazo alegada por el contribuyente, pues del tenor de la norma se desprende que no se requiere que efectivamente se deduzca acción criminal por delito tributario para hacer improcedente la franquicia en estudio, pues basta para ello la sola circunstancia de que la ley sancione las infracciones tributarias con pena corporal, sin que sea requisito el hecho de haberse deducido acción penal por parte del Servicio, por lo que se rechaza la casación del contribuyente”. (Ministros: Señores Faúndez, Gálvez, Álvarez y Yurac más el abogado integrante Sr. Montes.).

No nos parece acertada la interpretación que realiza la Excma. Corte Suprema, toda vez que, de esta forma, queda entregada la aplicación de una norma legal que beneficia al contribuyente, a la decisión arbitraria del ente fiscalizador, que, como sabemos, al tiempo de dictación de la referida sentencia era juez y parte en la resolución de la cuestión tributaria.

De otro lado, cabe preguntarse: ¿cuando existe una infracción sancionada con una pena corporal, basta que el Servicio de Impuestos Internos así lo declare por sí y ante sí? Estimamos que no, sólo existe una infracción sancionada con pena corporal, cuando un tribunal que integra el poder judicial así lo declara, lo otro es entregar una calificación jurídica a un ente, que carece de facultades de esta naturaleza. El Servicio de Impuestos Internos es una institución cuyo objeto es fiscalizar el cumplimiento tributario de los contribuyentes, y no determinar si estos cometen delitos tributarios, para ello está el poder judicial. En último término, estas ideas no son más que aplicación del principio de separación entre los poderes del Estado. Lo mismo que en el caso de autos, pareciera que se tiende a confundir.

e) El último caso de exclusión de la aplicación de la Ley N°18.320, se refiere al caso en que el contribuyente no presenta los antecedentes que le sean requeridos dentro del plazo de dos meses contados desde la notificación de revisión. Cabe hacer presente que transcurridos los dos meses que posee el contribuyente para contestar, el Servicio dispondrá del plazo de tres meses para citar, liquidar y girar.

Esta última norma también fue modificada por la ley 19.506, toda vez que a contar del 01.01.98 el plazo que posee el Servicio para citar, liquidar o

girar se aumenta a seis meses, afectando a las revisiones que haga este desde esta fecha.

En este sentido, con fecha 05 de noviembre del 2012, el Juez Tributario y Aduanero de Puerto Montt dicta sentencia en la que señala que el Servicio de Impuestos Internos debe citar, liquidar o girar en el plazo de seis meses. En efecto, el fallo sostiene que:

Séptimo: *Teniendo a la vista la citación N° 25 emitida por el Servicio y sus documentos anexos, agregados a fojas 9 y siguientes, así como las liquidaciones de impuestos rolantes a fojas 21 y siguientes, resulta, sin embargo, evidente que el Servicio no ha examinado ningún período anterior a aquellos solicitados inicialmente en la notificación de fecha 27 de septiembre de 2010. A mayor abundamiento, del claro tenor de las disposiciones referidas, numerales 3 y 4 del artículo único de la ley 18.320, resulta también evidente que lo que hace la ley es facultar al Servicio para extender el período de revisión que inicialmente era de 36 meses a seis años, en el caso de que se verifique alguna de las hipótesis indicadas en el N° 3, pero no otorga al ente fiscalizador ninguna licencia para superar el plazo fatal de seis meses para citar conforme al artículo 63 del Código Tributario, liquidar o girar impuestos; plazo que, como se ha señalado, se indica en el N° 4 del artículo único de la ley 18.320. A mayor abundamiento, no sólo el N° 3 del artículo único de la ley 18.320 autoriza al ente fiscalizador para extender el período de revisión más allá de los treinta y seis meses, pues el N° 2 del mismo artículo contempla una norma muy similar a la del N° 3 ya analizado, al decir este numeral que “2º. Sólo si del examen y verificación de los últimos treinta y seis períodos mensuales señalados en el número anterior se detectaren omisiones, retardos o irregularidades en la declaración, en la determinación o en el pago de los impuestos, podrá el Servicio proceder al examen y verificación de los períodos mensuales anteriores, dentro de los plazos de prescripción respectivos, y determinar en el mismo proceso de fiscalización, o en uno posterior, tributos omitidos, incluso aquellos que no pudieron determinarse anteriormente en atención a las normas de este artículo, y aplicar o perseguir la aplicación de las sanciones que sean procedentes conforme a la ley”. En consecuencia, habiendo el legislador establecido la regla general de treinta y seis períodos en el N° 1 del artículo único y dos excepciones que habilitan al ente fiscalizador para fiscalizar una extensión de tiempo superior, que puede alcanzar hasta seis años, en los numerales 2º y 3º del mismo artículo, fijó en el número 4, a continuación de estas tres reglas, solamente un plazo fatal de seis meses; que impone al Servicio el término dentro del cual debe necesariamente citar al contribuyente para los efectos del artículo 63, liquidar o formular giros por el lapso que se ha examinado. En otras palabras, haciendo una interpretación sistemática de las normas, conforme a lo dispuesto en el artículo 22 del Código Civil, claramente se desprende del contexto de*

estos cuatro numerales, que el plazo fatal para citar, liquidar o girar debía aplicarse tanto a la regla general del número 1, como a las excepciones contempladas en los números 2 y 3 que le suceden.

El Servicio cumple con la ley, cuando dentro del plazo de seis meses cita, liquida o gira, esto es, realiza cualquiera de estas actuaciones. En este sentido, tenemos la sentencia dictada con fecha 29 de octubre del 2012, por el Juez Tributario y Aduanero de La Serena, en que expresa que:

7°. Que, tal como se desprende de las palabras empleadas por el legislador, en especial la conjunción “o”, se puede colegir que el plazo fatal de seis meses, que le otorga el numeral transcrito en el considerando precedente al Servicio de Impuestos Internos, es para, indistintamente, citar, liquidar o girar. Se lee claramente que se trata de actuaciones alternativas y no copulativas, por lo que cumple el organismo fiscalizador con su carga al realizar cualquiera de estas actividades, dentro del plazo señalado. De esta forma, conforme el artículo 19 del Código Civil, no corresponde hacer otras lecturas que la que claramente se hace de la norma, según el uso común de las palabras empleadas. En efecto, la norma del Código Civil señala que “Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu”.

Ahora bien, la ley N°19.578 de 1998, modificó el plazo que poseía el contribuyente para acompañar los antecedentes al Servicio. En efecto, la citada norma legal establece que el contribuyente debe entregar los antecedentes al órgano fiscalizador dentro del plazo señalado en el artículo 63 del Código Tributario, esto es un mes, pudiendo el contribuyente solicitar su ampliación por un mes más.

Podrá ser objeto de un nuevo examen por el Servicio alguno o algunos de los períodos ya examinados comprendidos en los últimos veinticuatro períodos mensuales.

Si el contribuyente reclama de los impuestos liquidados por los últimos doce meses (24 o 36 meses, según se ha explicado), el Servicio puede fiscalizar los otros períodos dentro de los plazos de prescripción, pero los cobros que se determinen dependerán de la suerte que corra el reclamo interpuesto en contra de los impuestos referidos a los doce (24 o 36 meses) últimos períodos.

Finalmente, la ley N°19.738, publicada en el Diario Oficial del 19 de junio del año 2001, modificó el plazo de prescripción de la acción del Servicio de Impuestos Internos, estableciendo el término de 36 meses.

III. PRESCRIPCIÓN

En materia de prescripción, se han dictado sentencias que analizan diversos tópicos de esta Institución.

En primer lugar queremos referirnos a la prórroga del plazo para contestar la citación. Como bien sabemos, los plazos de prescripción de la acción en materia tributaria, esto es, tres o seis años, se ven aumentados por diversas situaciones. Una de ellas es que al contribuyente se le cite de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 63 del Código Tributario, caso en el cual el plazo se aumenta en tres meses. Pues bien, este plazo se vuelve a aumentar cuando el contribuyente, dentro del plazo que posee para contestar la citación, solicita prórroga para responderla. En tal evento, el plazo se aumenta en el número de días en que el Servicio le prorrogue al contribuyente el término que posee para contestar, cuyo tope es de un mes. En el caso que se otorguen días, esto son corridos (Circular N°63, de 2006). Evidentemente, en cumplimiento de los requisitos generales de todo acto administrativo, esta prórroga debe ser otorgada por quien posee las facultades al efecto. A ello se refiere la sentencia dictada el 25 de junio del 2012, por el Juez Subrogante del Tribunal Tributario y Aduanero de Copiapó, don Dante Martínez Benavides. En ella se señala que:

Decimosexto: *Que de acuerdo con el mérito del documento rolante a fojas 17 vuelta y lo declarado a fojas 384 por la señora Arlette Meneses Gálvez, fiscalizadora perteneciente al Departamento de Fiscalización y control de la III Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, ella, en su calidad de tal, sin ejercer jefatura alguna en el Servicio de Impuestos Internos ni tampoco teniendo facultad delegada para conceder prórrogas de citaciones y en cumplimiento de una orden verbal dada por el Jefe de Departamento, firmó en el expediente de auditoría la concesión de prórroga del plazo para contestar la citación que se cuestiona.*

Decimoctavo: *Que dentro del mismo orden de ideas, resulta conveniente referirse a la naturaleza jurídica que constituye la concesión de una prórroga que realiza el Servicio de Impuestos Internos y los requisitos que como tal debe de cumplir. En este contexto, no cabe duda de que se trata de un acto administrativo, entendiendo como tal una ordenación racional unilateral emitida por un sujeto en ejercicio de función administrativa, que, destinada a satisfacer una necesidad pública concreta, produce efectos jurídicos directos y como tal debe contenerse en algún tipo de documento, siendo los más frecuentes los “decretos” o “resoluciones”, lo que no implican que puedan existir bajo formas distintas, tal como lo dice el profesor Eduardo Soto Kloss cuando señala que “un acto administrativo puede estar contenido también en un*

“oficio”, en una “carta” dirigida a un destinatario dado, en una “nota”, e incluso es propiamente un acto administrativo la expresión “conforme” o un visto bueno (VB) colocado manuscrito o con un timbre y media firma, por la autoridad administrativa competente”.

Decimonoveno: *Que desde la perspectiva de lo señalado en el considerando anterior, habiendo dirimido la naturaleza del acto mediante el cual el Servicio de Impuestos Internos, en cuanto se trata de un acto administrativo que debe ser contenido en una resolución, en atención a lo que dijo la Contraloría General de la República, en su dictamen N°24.101 de 10 de septiembre de 1993: “... las autoridades administrativas en el ejercicio de sus facultades expresan formalmente sus decisiones mediante la dictación de los correspondientes actos administrativos, los que en el caso de emanar de los Jefes de Servicios reciben genéricamente la denominación de resoluciones”. Por lo que podemos decir, sin temor a yerro que la autoridad fiscalizadora tiene la facultad de otorgar prórroga para contestar las citaciones que realiza y que esta prórroga debe materializarse en una resolución, la que como tal, citando nuevamente al profesor Soto Kloss, deben expresar la fundamentación que las sustentan jurídicamente: “normas” que atribuyen su competencia al autor de ella y “hechos y razones” que la mueven jurídicamente a adoptarla. Y como ha dicho también la Contraloría, los actos administrativos concentrados en decretos o resoluciones deberán “bastarse a sí mismos”, vale decir, deben contener la necesaria referencia o cita de sus fundamentos de hecho y de derecho, y una decisión sobre el fondo que resuelva la materia involucrada, debiendo darse el debido conocimiento al interesado, siendo además el trámite que cierra el procedimiento.*

Una segunda sentencia dictada en el marco de problemas relativos a la prescripción en materia tributaria, se refiere al meollo de esta Institución: el Servicio posee los plazos de tres o seis años para fiscalizar, de forma tal que, de ejercer facultades de fiscalización fuera de esos plazos, las liquidaciones que se emitan al efecto, deben dejarse sin efecto. Así lo señala la sentencia dictada con fecha 9 de enero del 2012, Rit GR-03-00012-2011, por el Juez del Tribunal Tributario y Aduanero de Antofagasta, en que se señala:

Vigésimo tercero: *Que, centrándose la discusión en determinar si el Servicio de Impuestos Internos ejerció sus facultades fiscalizadoras dentro de los términos legales establecidos en el Código Tributario, resulta conveniente recordar que el artículo 59 del código señalado, vigente en esa época, disponía que “Dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes”.*

Vigésimo cuarto: Que, teniendo presente que los giros reclamados dicen relación con impuestos sujetos a declaración, la primera cuestión que debe ser resuelta es aquella relativa a la determinación del plazo de prescripción aplicable en la especie, esto es, el de tres o seis años, a que se refiere el artículo 200 del Código Tributario en sus dos primeros incisos. Que, conforme el mérito del proceso y según se pasa a explicar, este tribunal arriba al convencimiento que el plazo de prescripción aplicable al caso sub-lite, es el de tres años, por cuanto no se configuran los presupuestos legales para entender pertinente el término extraordinario de seis.

En efecto, es un hecho no discutido de la causa y así consta de los diferentes elementos de convicción acompañados por las partes, que la reclamante presentó todas las declaraciones de Impuesto al Valor Agregado para los períodos liquidados, descartándose con ello la primera hipótesis del inciso segundo del artículo 200 del Código Tributario, que refiriéndose al caso de no presentación de declaraciones de impuestos, establece un plazo de prescripción extraordinaria de 6 años.

De la misma manera, es un hecho ajeno a la litis, que las declaraciones sean maliciosamente falsas, toda vez que, como consta de los giros y de los escritos de discusión, las declaraciones de IVA del reclamante, no han sido impugnadas como maliciosamente falsas, ni se invocan o mencionan antecedentes que pudiesen conducir a tal conclusión. Que, en base a lo reflexionado, al no concurrir ninguna de las hipótesis que hacen aplicable una prescripción extraordinaria de 6 años, este sentenciador llega a la convicción que en la especie es aplicable la prescripción de 3 años contenida en el código de enjuiciamiento tributario.

Vigésimo quinto: Que, respecto de los Giros folios 101630225 y 101630235, ahora conviene analizar, separadamente, si el Servicio de Impuestos Internos ejerció, dentro del plazo normal u ordinario de prescripción, su acción fiscalizadora.

En este orden de ideas, el Servicio de Impuestos Internos, al no haber emitido en el presente caso Citación conforme al Artículo 63 del Código Tributario, contaba con sólo 3 años para ejercer su acción fiscalizadora respecto al cumplimiento tributario del reclamante en los períodos objeto de discusión.

Ahora bien, respecto al Giro folio 101630225, correspondiente al período mensual de IVA de marzo de 2008, la acción fiscalizadora podía ejercerse dentro del término fatal de 3 años contados desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago (12 de abril de 2008), es decir, la Administración Tributaria sólo pudo ejercer su acción fiscalizadora hasta el día 12 de abril de 2011.

Respecto al Giro folio 101630235, correspondiente al período mensual de IVA de abril de 2008, la acción fiscalizadora podía ejercerse dentro del término fatal de 3 años contados desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago (12 de mayo de 2008), es decir, la Administración Tributaria sólo puede ejercer su acción fiscalizadora hasta el día 12 de mayo de 2011.

Vigésimo sexto: *Que, en consecuencia, en razón que la notificación de los giros folios 101630225 y 101630235 fue efectuada con fecha 20 de junio de 2011, según se aprecia en Acta de Notificación folio N° 1135975, rolante a fojas 25 de autos, resulta manifiesto que la actuación administrativa se realizó fuera del plazo de prescripción del inciso 1° del artículo 200 del Código Tributario, por lo que en esta parte el reclamo será acogido.*

En tercer lugar, presentamos a vuestra consideración, una sentencia dictada con fecha 28 de junio de 2012, por el Sr. Juez Tributario y Aduanero de Temuco, que se refiere al plazo extraordinario de seis años que establece el artículo 200 del Código Tributario. Como sabemos, el plazo ordinario de tres años, se amplía a seis años cuando la declaración no se presenta o ella es maliciosamente falsa. En el fallo en comentario, se sostiene que es la mala fe del contribuyente la que determina la ampliación de plazo a seis años, por lo que es el Servicio el que debe demostrar que el contribuyente estaba obligado a declarar, y que no lo hizo, conociendo su obligación impositiva. En ella, se señala lo siguiente:

Decimoséptimo: *Que, de lo señalado, aparece como estrictamente necesario en materia de prescripción de la acción fiscalizadora, que el Servicio de Impuestos Internos funde adecuadamente sus actuaciones ejecutadas fuera del plazo ordinario de tres años, esto porque la prescripción de seis años es de aplicación excepcional y vinculada sólo a las hipótesis que se han señalado. Cabe observar en este punto, que la diferencia entre el término ordinario y extraordinario está determinada por la mala fe del contribuyente, ya que nuestro legislador equipara la falta de declaración de un impuesto que debió declararse a la declaración maliciosamente falsa, para los efectos de aplicarle el plazo de seis años. Esta situación cobra importancia por cuanto será el ente fiscalizador quien deberá demostrar, con las pruebas suficientes, que el contribuyente estaba efectivamente obligado a presentar declaración impositiva y no lo hizo conociendo previamente su obligación tributaria.*

Decimooctavo: *Que, es ilustrativo en este sentido lo señalado por el autor Félix Urcullú Molina, cuando refiriéndose a la aplicación de este término extraordinario de prescripción expresa que “nos encontramos en presencia de una disposición propia del Derecho Tributario que no la encontramos en el derecho privado, pues la buena o mala fe del prescribiente no desempeña papel alguno en la prescripción extintiva. En*

nuestro Derecho Tributario, en cambio, el legislador sanciona la mala fe con un plazo equivalente al doble del término ordinario sin perjuicio de las sanciones contempladas en el artículo 97° del Código Tributario; y equipara la falta de declaración de un impuesto que debió declararse, a la declaración maliciosamente falsa, para los efectos de aplicarle el plazo de seis años”.

Decimonoveno: *Que, asimismo, las propias instrucciones que el Servicio de Impuestos Internos ha emitido sobre esta materia, contenidas especialmente en la Circular N°73, de 2001, hacen énfasis en el hecho que para que el Servicio disponga de este plazo especial de seis años para accionar, es necesario que, tratándose de un impuesto sujeto a declaración, esta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa, agregando la citada Circular que “en todo caso, los fiscalizadores deberán fundar adecuadamente las liquidaciones o giros que efectúen dentro de este plazo especial, acompañando los antecedentes de los cuales se desprende o con los cuales se acredita la existencia de malicia o el hecho de no haberse efectuado la declaración”.*

Vigésimo: *Que, a la luz de los antecedentes que se han reseñado, se puede concluir que el fundamento que contiene la propia liquidación reclamada para justificar la actuación del Servicio de Impuestos Internos ejecutada en el plazo extraordinario de prescripción es insuficiente para validarla, por cuanto pretende extender la presunción de renta del artículo 70 de la ley del ramo para inferir a su turno que el reclamante obtuvo ciertos ingresos en el año comercial 2004 por los cuales se encontraba obligado a presentar declaración de impuestos.*

Vigésimo primero: *Que, en este sentido, aparece como insuficiente e infundado el argumento sostenido por el Servicio de Impuestos Internos para ampliar a 6 años el plazo de prescripción en el presente caso, puesto que presume una situación sin contar con antecedentes suficientes y completos que respalden el aserto contenido en la liquidación reclamada, salvo aquellos antecedentes que menciona en forma genérica como “información que obra en poder del Servicio de Impuestos Internos”, siendo el único hecho cierto y no discutido que el reclamante a la fecha de las inversiones dubitadas era funcionario de Carabineros de Chile, y que por lo tanto tributaba con el impuesto único a los trabajadores que establece el artículo 42 N°1 de la Ley de la Renta, no teniendo la obligación de presentar declaración anual de impuesto a la renta. Por lo demás, sin desconocer las facultades fiscalizadoras que por ley le competen al Servicio de Impuestos Internos, estima este sentenciador que no resulta razonable citar un contribuyente a acreditar el origen de fondos respecto de inversiones efectuadas 6 años atrás, sin contar con antecedentes serios y completos que justifiquen tal actuación, más allá de la información que a través de declaraciones juradas entregan los agentes retenedores y otros vectores externos y que se encuentra disponible para el Servicio de*

Impuestos Internos en cada operación renta; considerando que es altamente probable que en ese lapso mucha de la documentación sustentatoria de las inversiones puede no estar disponible atendido el tiempo transcurrido.

Sin perjuicio del fondo de lo resuelto y la correcta línea de argumentación utilizada en el fallo, hay que resaltar lo siguiente: “Que, en este sentido, aparece como insuficiente e infundado el argumento sostenido por el Servicio de Impuestos Internos para ampliar a 6 años el plazo de prescripción en el presente caso, puesto que presume una situación sin contar con antecedentes suficientes y completos que respalden el aserto contenido en la liquidación reclamada, salvo aquellos antecedentes que menciona en forma genérica como “información que obra en poder del Servicio de Impuestos Internos””.

Resulta ser de ordinaria ocurrencia la justificación de diversas actuaciones y decisiones que adopta el ente fiscalizador en base a: “... información que obra en poder del Servicio de Impuestos Internos”. Pues bien, los contribuyentes poseen el Derecho a que se les exhiba tal información, e incluso más aún, que esta le sea cabalmente explicada. Lo anterior, en el marco de los Derechos de los Contribuyentes, toda vez que el numeral 1º del artículo 8º del Código Tributario les otorga el Derecho a ser informado y asistido por el Servicio sobre el ejercicio de sus derechos; y, por su parte, el número 3º dispone que los contribuyentes poseen el Derecho a recibir información, al inicio de todo acto de fiscalización, sobre la naturaleza y materia a revisar.

Con fecha, 22 de noviembre del 2011, en causa Rit Gr-06-00008-2011, el Sr. Juez Tributario y Aduanero de La Serena resuelve sobre una problemática de capital importancia: el aumento del plazo de tres a seis años en atención a que la declaración del Servicio es estimada por este como “maliciosamente falsa”. Hemos tenido la oportunidad de exponer nuestra opinión⁵, que en atención a lo trascendente del tema que nos ocupa, nos permitimos transcribir, en sus pasajes más importantes, de acuerdo al siguiente tenor:

“La segunda situación en que el plazo de prescripción de la acción fiscalizadora es de 6 años, por tener un componente o elemento subjetivo, es la que genera una mayor dificultad en su aplicación práctica.

En efecto, el elemento que hace la diferencia en el plazo del cual dispone el ente fiscalizador, AUMENTANDO aquel de 3 a 6 años, es la existencia de DECLARACIONES DE IMPUESTOS MALICIOSAMENTE FALSAS.

⁵ Ugalde, Rodrigo y García, Jaime (2009). *La Prescripción en Materia Tributaria*. Santiago: Editorial Legal Publishing.

En nuestro concepto, ello ocurre cuando se trata de DECLARACIONES presentadas a sabiendas, con la clara conciencia de que se procede mal. Dicho de otro modo, estamos frente a declaraciones de impuestos presentadas con la intención positiva de defraudar al Fisco, privándolo de los ingresos que legítimamente le pertenecen de acuerdo a la Ley.

Sobre el particular, cabe señalar que, por un principio general del Derecho establecido en el Código Civil (Artículo 707), aplicable en materia tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo 2º del Código del ramo, la buena fe se presume y el dolo debe probarse.

Por tanto, es el Servicio de Impuestos Internos el que debe probar con elementos objetivos la “intención dolosa o maliciosa del contribuyente”. En consecuencia, no es posible sostener que cuando el Servicio de Impuestos Internos impugna el crédito fiscal en el IVA sosteniendo, por ejemplo, que existen facturas de proveedores FALSAS y el contribuyente no logra acreditar la efectividad de las respectivas operaciones, el plazo de prescripción será de 6 años por esas solas circunstancias.

Tal tesis resulta de aplicar erradamente el principio general de la prueba en materia tributaria que se contiene en el inciso primero del artículo 21º del Código Tributario, en orden a que la prueba de la VERDAD de las declaraciones le corresponde al contribuyente con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él. Se sostiene que el contribuyente que no cumple con dicha carga probatoria queda afecto al plazo de prescripción de seis años. Ello es un error, por cuanto la ÚNICA SANCIÓN que señala el artículo 21 del Código Tributario para el contribuyente que NO CUMPLA con dicha carga, es que el organismo fiscalizador practicará las liquidaciones o reliquidaciones correspondientes con los antecedentes que obren en su poder.

Por otra parte, de ser correcta esta tesis, resultaría que los contribuyentes serían los únicos que deberían probar su buena fe, tesis que no resiste análisis, ya que NO se les aplicaría el principio general del Derecho Chileno de que la buena fe se presume y que el dolo debe probarse.

De esta forma, una cosa es que el contribuyente NO pueda probar legalmente que las declaraciones de impuestos son enteras y completamente verdaderas (por existir dentro de ellas facturas de proveedores tachadas de falsas) y otra cosa, muy diversa, es que tales declaraciones puedan ser tachadas – por ese SOLO hecho – de maliciosamente falsas y ser aplicado el plazo de

prescripción de seis años. Esto último resulta ser un ESTADIO SUPERIOR, ya que requiere PROBAR que ese contribuyente ha actuado con DOLO, con MALA FE, con el DEFINIDO PROPÓSITO DE PRIVAR AL FISCO DE LOS IMPUESTOS CORRESPONDIENTES. Todo esto no es lo mismo, para seguir el ejemplo del IVA, que la mera falta de prueba de la verdad de las operaciones de que dan cuenta las facturas tachadas de falsas por el Servicio de Impuestos Internos.

El solo hecho de registrar una factura falsa no implica que la declaración de impuestos respectiva sea maliciosamente falsa. Así ocurre, por ejemplo, cuando el contribuyente es SORPRENDIDO por un proveedor que le emite, por una OPERACIÓN REAL, una factura falsa con un timbre que simula ser el del Servicio de Impuestos Internos. Dicho timbre en la realidad no corresponde a tal organismo y, además, el contribuyente no pagó con cheque nominativo la respectiva factura, sino que lo ha hecho en dinero efectivo. Más aún, cuando el contribuyente es notificado por el ente fiscalizador, se entera de que el proveedor resulta no ser ubicable y, a pesar de buscarlo para que declare en el juicio tributario correspondiente, no lo logra. En tal caso, el contribuyente no podrá probar que su declaración de impuestos es enteramente verdadera, ya que no podrá desvirtuar el cargo que le realiza el Servicio de Impuestos Internos. Sin embargo, aquello no implica que su declaración de impuestos sea MALICIOSAMENTE FALSA, ya que el contribuyente NO ESTABA DE MALA FE al recibir la factura. Se trata, más bien, de un contribuyente descuidado que, al comprar, no previó que la factura que le entregó su proveedor le podría ser objetada y no obtuvo la prueba correspondiente que acreditaré la efectividad de la operación de que aquel documento da cuenta.

La pregunta es la siguiente: ¿La falta de prueba de la efectividad de la operación que consta en la factura tachada por el Servicio de Impuestos Internos de falsa, TRANSFORMA a la declaración de impuestos en que ella incide en maliciosamente falsa?

En nuestra opinión, la respuesta es categóricamente NO. Ello puesto que para que la declaración de impuestos revista dicho carácter, debe ser una declaración DOLOSA, de mala fe, fingida o simulada y jamás la falta de prueba de la efectividad de una operación podrá llevar a tal conclusión, salvo que el ente fiscalizador acredite ALGO MÁS, a saber: LA INTENCIÓN o PROPÓSITO DE PRIVAR AL FISCO DE LOS IMPUESTOS CORRESPONDIENTES.

En la página 12 de la Circular N°73, del 2001, el Servicio de Impuestos Internos confirma lo que se expone, al reconocer que: *“Lo malicioso de la falsedad de la declaración debe ser acreditado por el Servicio, toda vez que atendidos los conceptos empleados por el legislador, en principio, debe presumirse que los antecedentes contenidos en una declaración que no se ajusten a la verdad se han debido a un error involuntario del contribuyente, a su descuido o aún, a su negligencia, más no su mala fe”*.

En efecto, a la ley, para ampliar el plazo, no le basta la falsedad de la respectiva declaración, sino que además exige que esta deba ser MALICIOSA. La malicia, como se demostró precedentemente, debe ser probada por quien la sostiene, ya que no es posible sostener que sea el reclamante el que deba acreditar que obró de BUENA FE, cuando aquella se presume. Nuevamente esto se confirma con la lectura de la Circular 73, del 2001, que en su página 12, señala: *“para los fines del artículo 200° del Código Tributario no basta que en la declaración de que se trate existan datos no verdaderos, sino que además, se requiere que esta falsedad sea maliciosa, es decir, que sea producto de un acto consciente del declarante, quien supo o no pudo menos que haber sabido que lo declarado no se ajusta a la verdad”*. Aquello –como se reconoce en la misma Circular 73– debe ser acreditado por el Servicio de Impuestos Internos.

Reiteramos que: a. Una cosa es la carga probatoria de la verdad de las declaraciones, carga que es del contribuyente, de modo que si no la cumple su reclamo de fondo será rechazado, sin que ello necesariamente afecte a una eventual alegación de prescripción de la acción fiscalizadora, la que debería ser acogida, salvo que el Servicio de Impuestos Internos pruebe que las respectivas declaraciones de impuestos son maliciosamente falsas; y b. Otra cosa es la PRUEBA de que la falsedad imputada al contribuyente es MALICIOSA. Tal prueba recae en el Servicio de Impuestos Internos, tal como lo reconoce el propio Director del Servicio de Impuestos Internos en la Circular 73, del 2001.

Hay aquí una importante diferencia, que puede ser sutil, pero que debe realizarse: la ley exige la presencia de declaraciones maliciosamente falsas y no sólo de declaraciones falsas. De este modo si el contribuyente no cumple con probar la verdad de sus declaraciones, aquellas podrán ser FALSAS, mas ello NO basta para que el plazo de prescripción sea de seis años, ya que la ley requiere que sean maliciosamente falsas y la malicia debe ser probada por el Servicio de Impuestos Internos, por más que sea una malicia de orden civil.

En efecto: si bastara la sola FALSEDAD de la DECLARACIÓN de IMPUESTOS para aumentar el plazo de prescripción de tres a seis años, el legislador habría redactado el artículo 200 del Código Tributario de otra manera y no habría exigido “declaraciones maliciosamente falsas”. Simplemente habría dicho que bastaba para ello las “declaraciones falsas”.

En este punto, compartimos lo que señala la Sala Penal de la Excma. Corte Suprema:

“... maliciosamente importa para el juzgador demostrar de manera fehaciente que el sujeto activo, en el hecho ilícito, ha actuado con claro dominio de la antijuridicidad de la conducta que se le reprocha y con el definido propósito de privar al Fisco de la percepción de los impuestos que debió recibir”. (Considerando sexto de la sentencia del 10 de noviembre del 2003, dictada en los autos Rol N°344 - 2002).

De igual forma se pronuncia la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, en sentencia del 11 de julio del 2007, autos Rol N°1756-2004, resolución que señala:

“... la malicia en materia tributaria no se verifica por el solo incumplimiento de normas legales y reglamentarias, sino que debe ser el resultado del despliegue de conductas por parte del contribuyente con la finalidad de forjar documentos, instrumentos, registros contables que no reflejan la realidad, con la única y exclusiva finalidad de perjudicar el patrimonio fiscal”.

“Por lo mismo, es insuficiente la mera declaración por los fiscalizadores de que existen facturas que no darían cuenta de operaciones reales y que, por lo mismo, son falsas o no fidedignas. En esas condiciones, es menester que del proceso, de los antecedentes recabados por el tribunal, aparezca que la conducta que desarrolló el contribuyente es maliciosa, ladina y que no se trata de un error de procedimiento o de una simple negligencia. Corroborada la conclusión anterior, la circunstancia que los contribuyentes no son responsables del cumplimiento tributario de aquellos que los proveedores de bienes y servicios, a menos que se acredite que estaba en conocimiento que su proveedor operaba con facturas falsas en su materialidad”.

“A juicio de este tribunal, la sede infraccional y la penal son las únicas en las que se puede⁶ calificar una declaración como maliciosamente falsa, esto es, mediante los procedimientos establecidos en los artículos 161 y 162 del Código Tributario, porque

⁶ Revista de Derecho de la Empresa. Facultad de Derecho de la Universidad Adolfo Ibáñez, Número 11, julio a septiembre del 2007.

son las que permitirían acreditar la “malicia penal”, esto es, el dolo en el accionar del contribuyente. La sede administrativa, esto es, la originada por un reclamo de liquidación, no es la instancia que permita efectuar la referida declaración”.

También lo resolvió así la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, en los autos Rol N° 6833, del 2001, confirmando sin declaración la sentencia de primera instancia dictada con fecha 26 de julio del 2001, por la Sra. Magistrado del Cuarto Juzgado Civil de Santiago, en los autos Rol N°2311-2000, que en lo pertinente resuelve que:

“3°. Que el Servicio rechazó la defensa de la contribuyente expresando que los impuestos fueron efectivamente girados el 30 de septiembre de 1996, emitidos los folios el 27 de septiembre, y notificados por carta certificada el 1° de octubre del mismo año, todo ello en base a las diferencias detectadas en la sociedad mencionada precedentemente, las cuales considera obvio que han de afectar las declaraciones de los socios. En consecuencia, expresa que no pueden transcurrir los plazos legales de prescripción, ya que se presume un comportamiento doloso de la contribuyente, de acuerdo a los artículos 97 y siguientes del cuerpo legal citado, y nadie puede aprovecharse de su propio dolo. En todo caso, de poder operar la prescripción, los términos se encontrarían interrumpidos de acuerdo a los números 2 y 3 del artículo 201 del Código Tributario.

4° (sic) Que no es posible aceptar que el cómputo del plazo que hace el Servicio, desde la fecha del giro, por cuanto eso deja en sus manos el manejo de los plazos y al deudor en amplia desventaja ante la discrecionalidad del Fisco.

4° Que, las normas citadas en cuanto al dolo de la contribuyente no contienen presunción alguna que le sea aplicable, ni se la ha condenado por un delito en un procedimiento al efecto, careciendo de facultades la abogada del Servicio de Tesorerías para imputárselo. Presentada la declaración y sin que conste que haya sido falseada con malicia, el plazo de prescripción que ha de computarse es el del artículo 200 inciso primero del Código Tributario, esto es, el de tres años desde que la obligación se hizo exigible, y el impuesto se encuentra prescrito.

5° Que, sin perjuicio de lo considerado, aún en el caso de que se considerara el plazo del inciso segundo de la norma citada, de 6 años, el primero de los folios en cobro igualmente se encontraría prescrito”.

De igual forma, razonó la Excma. Corte Suprema, en los autos Rol N°1.131-99, considerando que:

“Cuarto: *Que de lo anterior se colige que la prescripción aplicable al caso de autos correspondería a la general de tres años, salvo que por los impuestos de que se trata, sujetos a declaración, se determine que la declaración presentada por la contribuyente por el período impugnado fuese maliciosamente falsa.*

Quinto: *Que, respecto de este último punto, debe indicarse que no ha sido establecido como un hecho de la causa tal situación, es decir que las declaraciones presentadas hayan sido maliciosamente falsas, pues lo único que al respecto se indica en el fallo de primer grado, mantenido en todas sus partes por el que se revisa, es una alusión a lo actuado en los autos 1681-96 del mismo Tribunal Tributario, donde se investiga la eventual conducta infraccional que por estos mismos hechos le podría asistir a la contribuyente, pero sin establecer ni constar que lo allí resuelto esté a firme o ejecutoriado. Por este motivo no puede darse por acreditada la conducta maliciosa que ocasiona el aumento del plazo de prescripción, por lo que se entenderá que en autos rige la regla general de tres años ya señalada”.*

Pues bien, toda la jurisprudencia que se ha citado, se ve refrendada por la sentencia dictada por el Sr. Juez Tributario y Aduanero de La Serena, ello en los siguientes términos:

14°. *Que respecto del concepto de “maliciosamente falsa” que emplea el artículo 200, este Tribunal estima suficiente el análisis que el Servicio efectúa al respecto en el escrito de traslado, en cuanto señala: El Código no ha definido legalmente qué debemos entender por una declaración de impuestos “maliciosamente falsa”, pero la jurisprudencia de los Tribunales superiores de Justicia ha emitido ciertas precisiones a su respecto. Para calificar de maliciosamente falsa la declaración de un contribuyente no cabe estarse a las acepciones de particular ponderación moral que señala el Diccionario de la Lengua, sino al sentido natural y obvio de dichas expresiones, según el uso natural de las mismas, evidenciado en numerosas disposiciones de nuestra legislación positiva que las emplean con el claro significado de obrar a sabiendas, o sea, a conciencia de que se procede mal, con conocimiento de la ilegitimidad del acto ejecutado y de sus consecuencias o también, referido tales conceptos a las declaraciones de impuestos, faltar deliberadamente a la verdad u omitir antecedentes que se dejaron de consignar con la intención positiva de eludir su cumplimiento pago. La Circular N° 73, de 2001, por su parte, expresa que es menester que la falsedad sea maliciosa, esto es, que sea producto de un acto consciente del declarante, quien supo o no pudo menos que haber sabido que lo declarado no se ajusta a la verdad. En consecuencia, podemos señalar que existe un elemento fundamental que determina la aplicación de uno u otro plazo de prescripción, cual es la “intención”, ya que pueden haber declaraciones con ciertos errores o faltas, e incluso estar relativamente incompletas, pero como no ha existido*

o, por lo menos, no se puede comprobar la intención de defraudar al Fisco, se aplica el plazo de 3 años; por el contrario, si se establece que ha existido premeditadamente el intento de fraude o el fraude consumado, no cabrían dudas para aplicar el término de seis años para la prescripción.

15°. Que, pese a entender aparentemente bien el concepto de maliciosamente falsa, para lo cual se trajo a la vista lo que ha dicho la jurisprudencia al respecto y lo que el propio Servicio ha expresado con claridad en la citada circular 73 de 2001, resulta al menos contradictorio que a continuación el Servicio termine su análisis concluyendo que en la especie estaríamos en presencia de declaraciones maliciosamente falsas, desconociendo lo que recién ha dicho sobre ese concepto. En efecto, luego de transcribir lo que se ha dicho sobre la importancia de la intencionalidad a que alude la expresión maliciosamente, destacando que es un elemento fundamental dicha intencionalidad y que no basta la mera existencia de declaraciones falsas, “ya que pueden haber declaraciones con ciertos errores o faltas, e incluso estar relativamente incompletas, pero como no ha existido o, por lo menos, no se puede comprobar la intención de defraudar al Fisco, se aplica el plazo de 3 años”, señala el escrito de traslado: “En el caso de autos, precisamente se permite al Servicio de Impuestos Internos accionar en un plazo mayor, debido a que durante el procedimiento de auditoría pudo acreditarse la falsedad de las declaraciones de impuestos presentadas, las que puestas en conocimiento del contribuyente no fueron desvirtuadas de manera alguna durante el procedimiento administrativo.” Claramente atenta en contra de la estructura del más básico silogismo lógico el que se sostenga, a modo de premisa, que para que una declaración sea revisable hasta por seis años, se requiere que sea falsa y esa falsedad intencional como las declaraciones de autos son solo falsas, es posible concluir que se pueden revisar hasta por seis años. Por el contrario, se necesita que sea falsa esa declaración y la falsedad intencional.

16°. Que, como se dijo, bastaría la argumentación del Servicio para concluir que en la especie las liquidaciones practicadas respecto de periodos que van más allá de los tres años, se encuentran prescritos, en cuanto, no es suficiente que existan declaraciones falsas, es fundamental que exista la malicia, la intención, el propósito de, precisamente con esas declaraciones falsas, eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, cuestión que ni siquiera se afirma por el Servicio en su presentación como se dirá más adelante.

17°. Que, a mayor abundamiento, en la especie la actuación del Servicio, al liquidar impuestos respecto de periodos extraordinarios sin que exista alguna de las causales que contempla la Ley para permitirlo, configura una falta mayor de parte del funcionario a cargo de la actuación reclamada; esto es, el incumplimiento de su deber de fundar el acto.

18°. Que, respecto a esta falta de fundamento, el profesor Eduardo Soto Kloss en su obra *Derecho Administrativo. Temas Fundamentales*, editorial Legal Publishing, año 2010, señala que es necesario tener en cuenta que es un elemento básico o constitutivo del acto administrativo, la fundamentación, esto es la exposición formal y explícita de la justificación de la decisión, es decir la expresión formal, en este caso, de los antecedentes de hecho y de las razones que dan justificación lógica/racional de la decisión que se adopta, para satisfacer una determinada necesidad pública. Esta fundamentación da cuenta del “por qué” se emite una decisión, y que sustenta o sostiene su juridicidad, su conformidad a Derecho. Es la fundamentación del acto administrativo, además, una exigencia legal, contenida en el artículo 41 inciso 4° de la ley n° 19.880, que indica “Las resoluciones contendrán la decisión, que será fundada”. De esta forma se ha señalado que la fundamentación, como requisito de validez que es (puesto que incide en materia de “competencia”), no se cumple con cualquier fórmula convencional, de cliché, o banal. La fundamentación ha de ser “suficiente”, de tal modo que la conclusión que se adopta sea la conclusión lógica, racional, de esas normas habilitantes de competencia y de esos hechos/necesidad pública que la Administración debe resolver, satisfaciéndola. Es, precisamente, en la fundamentación en donde debe concretarse necesariamente esa “congruencia”, que de no darse vicia la decisión por carencia de justificación, de razonabilidad. De allí es que la “fundamentación” del acto administrativo constituye un principio general del derecho administrativo que tiene una base constitucional en el derecho fundamental al debido procedimiento racional y justo, que la Constitución reconoce expresamente a toda persona (artículo 19 n° 3 inciso 5°, en concordancia con la constancia adoptada por la Comisión Ortúzar en sesión 102, referido también a los actos administrativos y con especial referencia a los actos administrativos sancionadores). Y el vicio en la fundamentación es precisamente la “arbitrariedad”, es decir, la carencia de razonabilidad de la decisión adoptada, desde que ella carece de la indispensable sustentación normativa, lógica y racional (ni suficiente, ni congruente), y su consecuencia es la nulidad (propriadamente inexistencia) del pretendido acto administrativo, por contravenir la Constitución (artículo 7 incisos 1° y 2°) y la ley (19.880). Es sabido que para la validez jurídica de un acto administrativo y muy en especial de un acto sanción, dados los principios de legalidad y tipicidad que intrínsecamente los rige, se requiere, entre otros requisitos, la existencia del hecho/motivo que la ley configura como “habilitante” para que el órgano competente actúe, satisfaciendo la necesidad pública que tal hecho comporta, de allí que tal hecho sea el “motivo”, fundamento o razón, que induce a obrar, que mueve a actuar al órgano público. La jurisprudencia, tanto contralora como especialmente judicial, ha sido muy homogénea y constante en afirmar que el acto administrativo debe bastarse a sí mismo, por lo cual además de otras exigencias, debe contener la consideración de los hechos que permiten dictar la medida adoptada, hechos que

deben existir al momento de adoptar el decreto o resolución correspondiente, y que le dan el sustento fáctico para que sea dictado.

IV. CONCLUSIÓN

De la jurisprudencia que se ha citado, emanada de los Jueces Tributarios y Aduaneros, se pueden extraer una serie de ideas matrices:

1. Al margen de la posición que se pueda tener, esto es, en pro de las resoluciones del Servicio de Impuestos Internos o como asesor de contribuyentes, resulta innegable que todas las sentencias dictadas por los nuevos jueces, gozan de un desarrollo pulcro y lógico. Podemos no estar de acuerdo con las conclusiones a que llegan los jueces, pero no puede decirse que estas no son consecuencia de un desarrollo absolutamente lógico y haciéndose cargo de cada una de las excepciones y defensas desplegadas en el reclamo tributario, así como de los fundamentos de las liquidaciones.
2. En el tema de la inadmisibilidad probatoria, aparece de manifiesto una idea fundamental: siendo esta una figura muy criticable en atención a que puede significar una afectación al debido proceso y, específicamente, al derecho a defensa del contribuyente, debe ser aplicada en términos restrictivos, sólo en la medida que el Servicio cumpla a cabalidad cada una de las exigencias que establece la disposición legal.
3. En lo referido a la aplicación de la Ley N°18.320, las sentencias que se presentan a vuestra consideración, realzan la idea que el Servicio, para aplicar esta normativa, debe cumplir tanto con las exigencias legales como las que emanan de sus propias interpretaciones administrativas (en el caso, la Circular N°67, del 2001).
4. Respecto a las sentencias relativas a la prescripción, a nuestro juicio, la más relevante es la última, cuyo idea fundante es que para ampliar el plazo de prescripción de tres a seis años, el Servicio de Impuestos Internos debe probar que la declaración fue MALICIOSAMENTE FALSA y no meramente FALSA. De lo contrario, el plazo no se aumenta, quedando en tres años.

BIBLIOGRAFÍA CITADA:

Ugalde, Rodrigo; García, Jaime; Ugarte, Alfredo (2011). *Tribunales Tributarios y Aduaneros*. Santiago: Editorial Legal Publishing, cuarta edición.

Ugalde, Rodrigo y García, Jaime (2009). *La Prescripción en Materia Tributaria*. Santiago: Editorial Legal Publishing.

Revista de Derecho de la Empresa, Facultad de Derecho de la Universidad Adolfo Ibáñez, Número 11, julio a septiembre del 2007.