



**Universidad de Chile
Facultad de Derecho
Escuela de Postgrado
Magíster en Derecho Tributario**

**“Consideraciones para la aplicación de la prescripción
extintiva extraordinaria en las obligaciones tributarias”**

**Actividad Formativa Equivalente a Tesis para optar al grado de
Magíster en Derecho Tributario**

**Alumno: Alexander Maximiliano Letonja Cepeda
Profesor Guía: Eduardo Morales Robles**

Santiago, 2019

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	- 3 -
CAPÍTULO PRIMERO: “EL CONCEPTO DE MALICIOSAMENTE FALSO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO”	- 6 -
1. Generalidades	- 6 -
2. El Concepto de Maliciosamente Falso en el Código Tributario	- 7 -
2.1 Hipótesis contenidas en el Código Tributario	- 8 -
3 Función, contenido normativo o significación jurídica de las expresiones utilizadas por el artículo 97 del Código Tributario	- 16 -
CAPÍTULO SEGUNDO: “INCLUSIÓN DE LA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA Y SUS EFECTOS EN LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA”	- 22 -
CAPÍTULO TERCERO: “EL CONCEPTO DE MALICIOSAMENTE FALSO EN LA PRESCRIPCIÓN DEL CÓDIGO TRIBUTARIO”	- 26 -
1. Generalidades	- 26 -
2. El Concepto de “Maliciosamente Falso” en la Prescripción Extintiva del Código Tributario	- 30 -
2.1 Calificación del Servicio de Impuestos Internos	- 30 -
2.2 Jurisprudencia Judicial	- 33 -
2.2.1 Primera Etapa: Dispersión de criterio jurisprudencial entre las Cortes de Apelaciones y la Corte Suprema	- 34 -
3 Doctrina Nacional. Comentarios	- 45 -
CAPÍTULO CUARTO: “LA CARGA DE LA PRUEBA TRATÁNDOSE DE DECLARACIONES MALICIOSAMENTE FALSAS”	- 48 -
1. Generalidades	- 48 -
2. Carga de la Prueba tratándose de Declaraciones Maliciosamente Falsas	- 48 -
CAPÍTULO QUINTO: ESTÁNDAR PROBATORIO COMO UNA FORMA DE GARANTÍA PARA LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES	- 54 -
CAPÍTULO SEXTO: “CONCLUSIONES”	- 63 -
BIBLIOGRAFÍA	- 65 -

INTRODUCCIÓN

Tanto en la doctrina nacional como internacional, mucho se ha discutido sobre el fundamento y real función de la prescripción extintiva en el ordenamiento jurídico. Cada legislador contemporáneo, reconociendo la importancia que trae aparejada esta institución, la ha plasmado en su respectivo ordenamiento jurídico, dotándola de una regulación conforme a las fuentes en que se inspiró.

Nuestro legislador decidió tratar esta institución al final del Código Civil, regulando conjuntamente la prescripción adquisitiva y extintiva. Tratándose de ésta última, incorporó normas especiales que comprenden a las acciones derivadas de las relaciones jurídicas tributarias.

Desde 1960, al final del Código Tributario, en sus artículos 200 y 201, se regula la prescripción de la acción de fiscalización que posee el Servicio de Impuestos Internos para revisar diferencias de impuesto, y perseguir sanciones pecuniarias que accedan a ellos, y asimismo, la facultad de cobro del Fisco para perseguir el pago de los conceptos mencionados anteriormente (impuestos, intereses, sanciones, etc.).

El legislador tributario, como regla general de prescripción extintiva, coincidió con el Código Civil (artículo 2521) al contemplar un plazo de prescripción de 3 años.

No obstante lo anterior, existe una situación particular, de excepción, que amplía el término antes mencionado, dando nacimiento a una prescripción extintiva “extraordinaria” en materia tributaria. En efecto, según dispone el inciso 2° del artículo 200 del Código Tributario, el plazo será de seis años cuando concorra cualquiera de dos circunstancias previstas en la norma: cuando exista omisión de declaración, o bien cuando la declaración presentada fuere “maliciosamente falsa”.

Este trabajo se centrará en revisar desde distintos prismas la segunda de las circunstancias antes mencionadas, esto es, se ocupará de la hipótesis contenida en el inciso 2° del artículo 200 del Código Tributario, declaraciones “maliciosamente falsas”

Para efecto del desarrollo, en una primera parte, revisaremos el concepto de “maliciosamente falso” a lo largo de las distintas regulaciones del Código Tributario. Señalaremos otras situaciones en que el legislador tributario ha utilizado esta expresión. Lo anterior, creemos nos dará un contexto, para en la segunda parte del trabajo, hacerse cargo de esta expresión en cuanto a la prescripción extraordinaria extintiva del Código Tributario se refiere.

En un segundo apartado, se exponen brevemente la existencia -o no – de efectos en la prescripción extraordinaria a partir de la inclusión en el Código Tributario de los artículos relacionados con la Norma General Antielusiva.

El tercer capítulo pretende mostrar la evolución de la jurisprudencia de nuestros Tribunales Superiores al referirse tanto al alcance de la expresión “maliciosamente falsa” como a la adopción del criterio sobre carga de la prueba en la aplicación de la prescripción, a fin de ilustrar cómo, tanto las Cortes de Apelaciones como la Corte Suprema coinciden en que ésta recae siempre sobre el Servicio de Impuestos Internos.

Luego, en cuarto apartado, comentaremos brevemente, y de acuerdo a la normativa legal en cuestión, a quien corresponderá probar la calidad de “maliciosamente falsa” de una declaración del contribuyente, dando cuenta cómo, de manera uniforme, ésta recae sobre el Servicio de Impuestos Internos.

Un quinto acápite expone conceptos relacionados al derecho probatorio para introducir una proposición, que dice relación con la necesidad de elevar el estándar de exigencia de la norma para dar los hechos por probados en el procedimiento general de reclamo tributario, en todos aquellos casos en que pretenda aplicarse la prescripción extraordinaria en contra de los contribuyentes bajo la causal de una declaración *maliciosamente falsa*.

Por último, plantaremos ciertas conclusiones en torno a lo revisado para justificar la proposición introducida en el cuarto acápite. En particular, lo que se plantea es que en atención a que el concepto “maliciosamente falso” fue introducido por el legislador como

una exigencia especial de la norma de prescripción extraordinaria, para verificar la existencia de dolo por parte de los contribuyentes y que el origen de dicho concepto, proviene principalmente desde el derecho penal; en atención a que no resulta posible justificar la aplicación de las garantías penales al procedimiento general de reclamo para verificar la aplicación de la prescripción extraordinaria, una forma de resolver el problema sin alterar la naturaleza de ambos procedimientos, es aplicar un mayor estándar de exigencia probatoria para dar acreditada la concurrencia de la malicia en la declaración de los contribuyentes.

Esto, propone una alternativa que si bien, no ha sido explorada aun en materia de aplicación de prescripción extraordinaria por parte de nuestros Tribunales Tributarios y Aduaneros, si encuentra algunas luces en cuestiones sobre infracciones, cuya aplicación por disposición de las normas contenidas en el Código, en especial en el artículo 97 se suele utilizar la misma expresión “maliciosamente falsa” que se analiza en este trabajo.

CAPÍTULO PRIMERO: “EL CONCEPTO DE MALICIOSAMENTE FALSO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO¹”

1. Generalidades

Revisada detenidamente el articulado de nuestro Código Tributario², es posible apreciar que el legislador nacional –al igual que en el artículo 200 - utiliza en otro apartado el concepto de “maliciosamente falso”. Dicha expresión es utilizada en el artículo 97 N° 4, norma insigne del Delito Tributario chileno y en otros numerales del mismo artículo que contienen otras infracciones tributarias.

Además de esta identidad terminológica, respecto de la cual ya analizaremos su contenido, existen en el Código una serie de otros conceptos que se asemejan o son afines con el concepto de “Maliciosamente Falso.

¹ Para todos los efectos de este trabajo, en lo sucesivo la expresión “Código” se refiere al Código Tributario.

² El Código Tributario vigente se encuentra contenido en el artículo 1° del Decreto Ley N° 830 publicado en el diario oficial el 31 de diciembre de 1974. Este se encuentra dividido de la siguiente manera: contempla un título preliminar, tres libros (Libro Primero: “De la Administración, Fiscalización y Pago”; Libro Segundo: “De los Apremios y de las Infracciones y Sanciones”; Libro Tercero: “De los Tribunales, de los Procedimientos y de la Prescripción”, la denominación de este libro tercero ha sido modificada con la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322 de 2009 y la Ley 21.039 de 2017, por la de “De la Competencia para Conocer de los Asuntos Contenciosos Tributarios, de los Procedimientos y de la Prescripción”); y un título final.

Conceptos como el de “maliciosa³”, “dolosos⁴”, “maniobra fraudulenta⁵”, “a sabiendas⁶”, y “dolosamente”, aparecen repetidamente en nuestro Código Tributario. Todos ellos aparecen a propósito de las infracciones y sanciones contempladas en el artículo 97 del Código⁷. Si bien es cierto que en otros apartados del Código también se utilizan éste tipo de expresiones, dichas normas se remiten al referido artículo 97⁸.

2. El Concepto de Maliciosamente Falso en el Código Tributario

Tal como se mencionara en el párrafo anterior, este singular concepto no es únicamente propiedad del artículo 200 del Código Tributario. Muy por el contrario, este concepto y sus derivados terminológicos aparecen repetidamente en el artículo 97 del Código⁹.

³ Artículo 97 N° 4 “(...)la omisión **maliciosa** en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas(...); artículo 97 N° 5, “La omisión **maliciosa** de declaraciones exigidas por las leyes tributarias para la determinación o liquidación de un impuesto, en que incurran el contribuyente o su representante, y los gerentes y administradores de personas jurídicas o los socios que tengan el uso de la razón social, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del impuesto que se trata de eludir y con presidio menor en sus grados medio a máximo.”

⁴ Artículo 97 N° 4, “(...) o el empleo de otros procedimientos **dolosos** encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.”

⁵ Artículo 97 N° 4, “(...) El que, simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra **maniobra fraudulenta**, obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio y con multa del cien por ciento al cuatrocientos por ciento de lo defraudado.”

⁶ Artículo 97 N° 8, “El comercio ejercido **a sabiendas** sobre mercaderías, valores o especies de cualquiera naturaleza sin que se hayan cumplido las exigencias legales relativas a la declaración y pago de los impuestos que graven su producción o comercio, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento de los impuestos eludidos y con presidio o relegación menores en su grado medio. La reincidencia será sancionada con pena de presidio o relegación menores en su grado máximo.”

⁷ Hacemos mención también a la figura delictual señalada en el artículo 100 del Código Tributario, la cual utiliza términos similares. Asimismo, el artículo 107 del Código Tributario considera en su número 7° considera el dolo, como circunstancia modificatoria de la responsabilidad.

⁸ El artículo 8 ter del Código Tributario en su inciso final, señala: “La presentación **maliciosa** de la declaración jurada a que se refiere el inciso segundo, conteniendo datos o antecedentes falsos, configurará la infracción prevista en el inciso primero del número 23 del artículo 97 y se sancionará con la pena allí asignada, la que se podrá aumentar hasta un grado atendida la gravedad de la conducta desplegada, y multa de hasta 10 unidades tributarias anuales.” Término similar (maliciosamente) utiliza el artículo 8 quáter, inciso final. El artículo 161 N° 2 inciso 2° hace referencia al concepto en términos negativos. Este inciso ha sido modificado y perderá vigencia paulatinamente conforme a las normas transitorias que contempla la Ley N° 20.322.

⁹ Directamente o por reenvío tal como se comentara respecto de los artículo 8 ter y quáter del mismo Código.

En base a lo anterior, y en una primera aproximación, pareciera que es el artículo 200 quien toma prestado este concepto, el cual está muy arraigado al título segundo del libro segundo “De los Apremios y de las Infracciones y Sanciones” del Código Tributario.

2.1 Hipótesis contenidas en el Código Tributario¹⁰

Todas las hipótesis contenidas en el Código Tributario se encuentran en el libro segundo, título segundo, y lo están con motivo del artículo 97. Dicha norma consagra la casi totalidad de las infracciones tributarias en nuestra legislación¹¹.

Entendemos a las infracciones tributarias como “toda violación, dolosa o culpable de una obligación, de un deber o de una prohibición tributaria sancionada por la ley¹²”.

Sin embargo, en opinión de alguna parte de la doctrina, los incumplimientos culposos constituirían infracciones administrativas, mientras que los dolosos constituirían delito tributario¹³⁻¹⁴⁻¹⁵. Esta idea encuentra objeciones desde dos perspectivas distintas.

¹⁰ A efectos del análisis sólo hemos considerado aquellas normas que hace referencia al término “malicioso o maliciosamente” por su identidad o igualdad con la redacción del artículo 200 del Código Tributario. No obstante, es importante mencionar que existen términos afines en el Código Tributario, tales como: “Doloso, Dolosos, Dolosamente o Dolosamente Falseados” (art. 97 N° 4 y 24 y art. 100), “Maniobra Fraudulenta” (art. 97 N° 4), “A Sabiendas” (art. 97 N° 8), los cuales en ciertos casos son usados como sinónimos, o cumplen idéntica función en la faz subjetiva del tipo penal.

¹¹ Forman parte de también los artículos 30, 75 bis, 98 a 114 del referido Código, y aquellas infracciones contenidas en leyes especiales (ej. arts. 61 y sptes Ley N° 16.271).

¹² MASSONE PARODI, Pedro. “Principios de Derecho Tributario”. 2° edición, EDEVAL, Valparaíso 1979.

¹³ ASTE MEJÍAS, Christian. “Curso sobre Derecho y Código Tributario”. 3° edición, Legal Publishing Chile. Santiago 2008, pág. 365.

¹⁴ Concordamos con Marco Altamirano y Felipe Muñoz, en que esta definición debiese complementarse en consideración a que algunas figuras de ilícito tributario parecieran ser objetivas, ya que prescinden de cualquier consideración subjetiva. Es decir, se contemplan como infracciones de mera actividad en que no es relevante la faz subjetiva. Véase: ALTAMIRANO CATALÁN, Marco y MUÑOZ BENAVENTE, Felipe. “Derecho Tributario Parte General”. 1° edición. Lexisnexis. 2006, pág. 315.

¹⁵ Particularmente rica es la definición de infracción tributaria como “todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo, que determinen, por acción u omisión, una trasgresión de las normas jurídicas que importan obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias o deberes formales de colaboración con la administración financiera, para dar efectividad a los créditos fiscales. En: RADOVIC SCHOEPEN, Angela. “Sistema

La primera, es que la ausencia de elementos volitivos en las infracciones administrativas es utilizada dentro de alguna parte de la doctrina, no sólo como un argumento para separar el derecho penal del derecho administrativo como dos manifestaciones de un mismo *ius puniendi* estatal, sino también, para justificar la aplicación de las infracciones administrativas prescindiendo de la intencionalidad del sujeto.

Así, Letelier, apoyándose en las ideas de Nieto, indica que, si el infractor actuó con culpa, dolo, o simplemente su conducta infringe un deber administrativo, ello es intrascendente para el derecho administrativo. Por el contrario, si en el derecho penal, un legislador desprevenido igualase la entidad de la reacción punitiva para los casos de culpa o dolo, dicha igualación -a juicio bastante conteste de la doctrina penal- contravendría precisamente el principio de culpabilidad¹⁶.

El mismo autor reconoce que lo anterior no quita que una específica regulación pueda considerar los elementos subjetivos sobre la base de razones de política pública como un elemento trascendente para modular la cuantía de la sanción¹⁷. Creemos que esta es precisamente la hipótesis de gran parte de las infracciones y delitos que contiene el Código Tributario.

La segunda objeción, que resulta como consecuencia de lo indicado en los párrafos anteriores, es que si para estar en presencia de una infracción administrativa se requiere del actuar con culpa del administrado, mientras que para la calificación de delito se requiere dolo, ello no explica porqué dentro los numerales contenidos en el artículo 97 del Código Tributario, existen delitos formales configurados por la reiteración de

Sancionatorio Tributario. Infracciones y Delitos". 2° edición. Editorial Jurídica de Chile, 2010, pág. 75.

¹⁶ LETELIER, Raúl. "Garantías penales y sanciones administrativas" EN Revista Política Criminal, Vol. 12 N°24, 2017. p. 666. La obra que reseña sobre el Profesor Nieto corresponde al manual de derecho administrativo sancionador del autor, donde se indica que en el proceso administrativo, a diferencia del penal, al Estado lo que le importa no es la culpabilidad, sino el mero incumplimiento.

¹⁷ LETELIER Raúl, ob. Cit. p. 666.

infracciones administrativas, así como infracciones que son sancionadas con penas privativas de libertad sin mediar dolo¹⁸.

Particularmente, todos los casos que se señalarán a continuación además de estar dentro del ordenamiento general tributario existente para las “infracciones tributarias” genéricamente consideradas¹⁹, poseen una especial característica, la cual es que todos ellos constituyen “delitos²⁰ tributarios”.

Respecto al concepto de *delito*, Alex Van Weezel, indica a propósito de la distinción entre contravención y delito, que ésta sería relativa, ya que el aspecto relevante es meramente formal en atención a que busca determinar únicamente la competencia y el procedimiento. Señala que el Código Tributario adopta en este sentido una opción que parece sencilla, pero que es compleja: Corresponde a los jueces con competencia en lo criminal la imposición de sanciones corporales, lo que en sistemática del Código Tributario, equivale a que constituyen delito.

Para esto, se apoya en la definición utilizada por el artículo 105 inciso tercero del Código, que atribuye expresamente la competencia de las conductas sancionadas con pena corporal a los tribunales penales. Ello, no obstante, la regla se refiere en términos absolutos sólo al conocimiento de las infracciones amenazadas con pena corporal como pena única (ejemplo, el artículo 97 N°8). En todos los demás casos donde la sanción

¹⁸ GAMBARDELLA, Maite en “Una reconstrucción del bien jurídico patrimonio público en los delitos tributarios”. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, dirigida por el profesor Gonzalo Medina Schulz en la Universidad de Chile, 2016, p. 17.

¹⁹ Doctrinariamente las infracciones tributarias reciben distintas clasificaciones resultando ser la más importante aquella que distingue en cuanto al bien jurídico protegido o la naturaleza de la sanción. Así se distingue entre: infracciones civiles, administrativas y penales; o bien entre: Infracciones que tienen sólo sanción pecuniaria, infracciones que tienen sanción pecuniaria y corporal. Véase: ASTE MEJÍAS, Christian. “Curso sobre Derecho y Código Tributario”. 3° edición, Legal Publishing Chile. Santiago 2008, pág. 365; ALTAMIRANO CATALÁN, Marco y MUÑOZ BENAVENTE, Felipe. “Derecho Tributario Parte General”. 1° edición. Lexisnexis. 2006, pág. 318; UGALDE PRIETO, Rodrigo, y GARCÍA ESCOBAR, Jaime. “Curso sobre Delitos e Infracciones Tributarias. 1° edición, editorial Lexisnexis. 2005, pág. 3.; RADOVIC SCHOEPEN, Angela. “Sistema Sancionatorio Tributario. Infracciones y Delitos”. 2° edición. Editorial Jurídica de Chile, 2010, pág. 87.

²⁰ El artículo 1° inciso 1° del Código Penal define al delito como “*toda acción u omisión voluntaria penada por la Ley. Las acciones u omisiones penadas por la ley se reputan siempre voluntarias, a no ser que conste lo contrario*”.

corporal es opcional, la definición de si el hecho es o no constitutivo de delito sólo configura una infracción queda sujeto a la *discrecionalidad* del Director por aplicación de la regla contenida en los incisos tercero y siguientes del artículo 162 del Código Tributario²¹.

Sin perjuicio de lo anterior, una definición aceptada del concepto de delito tributario indica que éste corresponde a: “La violación de los mandatos de la ley o de los reglamentos y, en especial, la realización de maniobras destinadas a sustraerse a la obligación tributaria, no importa un mero atentado a los derechos pecuniarios un sujeto (el Estado) o una desobediencia a las órdenes de la administración pública, sino que significa alterar el orden jurídico y los principios de la moral pública; por la misma razón, las sanciones tienen una finalidad represiva o intimidatoria, y no simplemente reparatoria del daño²².”

Teniendo como antecedente lo expuesto, delito tributario puede ser definido como toda violación dolosa de una obligación, de un deber o de una prohibición, sancionada por la ley con una pena corporal²³. En opinión del Servicio de Impuestos Internos, delito tributario es toda violación dolosa de normas legales impositivas sancionada con pena corporal²⁴.

En cuanto al momento exacto en que se plantea la figura del delito tributario; visto de la perspectiva de la doctrina del *iter criminis*, cabe señalar que si bien la línea demarcatoria que jurídicamente permite determinar la incriminación del contribuyente, no siempre es clara y plantea una serie de dificultades prácticas, se ha sostenido históricamente que la punibilidad queda restringida en general a los actos de ejecución, mientras que los actos preparatorios sólo quedan sancionados de forma excepcional. Sin embargo, esta

²¹ VAN WEEZEL, Alex. Delitos Tributarios. Editorial Jurídica de Chile, 2007. p. 25 y 26. Cabe hacer presente, que luego el autor, para efectos de su trabajo utilizad un concepto más bien simplificado de delito: una conducta típicamente antijurídica y culpable, que la ley amenaza con una pena bajo ciertos presupuestos materiales y procesales.

²² GIULIANI FONROUGE, Carlos. “Derecho Financiero”. 9ª edición, editorial La Ley, Buenos Aires, 2005, pág. 525.

²³ MASSONE PARODI, Pedro. Ob.cit., pág. 311.

²⁴ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Manual, volumen V, párrafo 5.721.021.

tendencia general parece ir en retroceso, toda vez que cada vez resulta más común la tipificación de actos preparatorios.²⁵

Así, la doctrina del *iter criminis*, también conocida como la teoría de los grados, se ocupa de abordar diversas interrogantes consideradas como los aspectos más problemáticos y relevantes de la Teoría General del Derecho Penal. En efecto, lo que busca determinar es el límite a partir del cual, el actuar delictivo se vuelve merecedor de la pena, así como los fundamentos y condiciones de dicha punibilidad. El curso del delito entonces alude “al proceso que lleva a su total consumación”. Al respecto Politoff agrega que: se entiende que en todo delito doloso es posible advertir, aunque sea de manera fugaz, diversos estadios o sucesión de etapas, aunque ellos no estén claramente diferenciados en la realidad de la vida²⁶.

En la descomposición esquemática de la posible progresión de etapas sucesivas que se distinguen en la ejecución de un delito, sólo expondremos a modo ilustrativo dos posiciones de la doctrina nacional. Enrique Cury²⁷ diferencia [i] La idea del hecho punible (posibilidad de realización); [ii] La resolución de cometerlo; [iii] la planificación de la conducta (preparación de la ejecución) y; [iv] La consumación de la conducta (realización completa del hecho típico). Por su parte, Politoff²⁸ reconoce: [i] la ideación y resolución de cometer un delito; [ii] La actividad preparatoria; [iii] el principio de ejecución; [iv] la entera actividad de ejecución; [v] la producción del resultado; [vi] terminación o agotamiento.

Cabe mencionar que, respecto a la distinción de etapas del delito, la simple decisión de delinquir, no manifestada al exterior, es irrelevante para el Derecho Penal. La consumación del delito, por el contrario, acarrea la imposición de la pena prevista en el

²⁵ ALVARADO, Agustina. Delitos de Emprendimiento en el Código Tributario. Librotecnia, 2011. p. 15.

²⁶ POLITOFF, Sergio. Los actos preparatorios del delito, tentativa y frustración. Editorial Jurídica de Chile, 1999. p. 26.

²⁷ CURY, Enrique. Derecho Penal Parte General. Ediciones Universidad Católica de Chile, 2005. p. 549.

²⁸ POLITOFF Sergio, ob. Cit. p. 25.

tipo delictivo. Entre uno y otro momento se sitúan los actos preparatorios y los ejecutivos del delito²⁹.

De esta forma la regla general, también en materia de delitos tributarios es que se sancione la conducta en estado consumado como delitos de *mera actividad*, que excluye en consecuencia la hipótesis de frustración, salvo en el caso del artículo 97 N°4, inciso 3³⁰.

La calificación general de los delitos tributarios contenidos en el Código Tributario como delitos de mera actividad, proviene de la consideración de que en general, el resultado no es contenido en el tipo penal, sancionándose la conducta con independencia de su consecuencia. Pues bien, en la mayor parte de los delitos previstos en el Código Tributario, no se hace referencia alguna a un resultado (omisión de asientos en los libros de contabilidad, uso de documentos ya utilizados, adulteración de balances o inventarios, etc.), se le recorta por la vía de subrayar la imputación subjetiva (realizar maniobras “tendientes” a aumentar el monto de los créditos o imputaciones) o incluso, se le excluye expresamente como elemento configurador del tipo (declaraciones incompletas o falsas “que pueden inducir” a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda. En estos, y otros tipos penales semejante la producción de un resultado de perjuicio o detrimento del bien jurídico de protección -la Hacienda Pública- no forma parte de la descripción típica³¹.

Por último, otra característica importante del régimen sancionatorio del Código Tributario que se encuentra relacionado con la faz del *íter* criminis, es la criminalización de estados previos al comienzo de la tentativa. Destaca en este caso, por ejemplo, el delito contenido en el artículo 97 N°4 inciso 5³², que contiene una incriminación autónoma de

²⁹ MUÑOZ CONDE, Francisco y GARCÍA ARÁN Mercedes. Derecho Penal Parte General. 2007, p. 409.

³⁰ VAN WEEZEL, Alex. op. Cit. 128.

³¹ VAN WEEZEL, Alex. op. Cit. p. 47.

³² Que castiga al que maliciosamente confeccione, venda o facilite, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en el mismo número.

meros actos preparatorios y no un supuesto de participación en la etapa previa a la tentativa. (en general: complicidad).³³

Expuestos a modo general, algunas cuestiones generales a continuación, nos referiremos en particular a las hipótesis en análisis que se contienen en el Código Tributario³⁴, todas la cuales constituyen delito tributario.

2.1.1. Artículo 97 N° 4, inciso 1°

Esta disposición, señala que *“las declaraciones **maliciosamente incompletas o falsas** que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o **la omisión maliciosa** en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, **la adulteración** de balances o inventarios o **la presentación de éstos dolosamente falseados**, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el **empleo de otros procedimientos dolosos** encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.”*

1.1.1. Artículo 97 N° 4, inciso 2°

Ésta señala que *“los contribuyentes afectos al Impuesto a las Ventas y Servicios u otros impuestos sujetos a retención o recargo, **que realicen maliciosamente cualquiera maniobra** tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones que tengan derecho a hacer valer, en relación con las cantidades que deban pagar, serán sancionados con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado mínimo y con multa del cien por ciento al trescientos por ciento de lo defraudado.”*

³³ VAN WEEZEL, Alex. op. Cit. p. 131.

³⁴ Con motivo del concepto que se analiza en el tema central de este trabajo, sólo se han seleccionado aquellas hipótesis en que se hace mención al concepto de “malicioso”, “maliciosamente” o “maliciosamente falso”. Es importante señalar que nuestro Código Penal hace sinónimas las expresiones malicia y dolo (Ej. art. 2 y 490 Código Penal).

2.1.2. Artículo 97 N° 4, inciso 4°

La mencionada disposición, señala: *“Si, como medio para cometer los delitos previstos en los incisos anteriores, se hubiere hecho **uso malicioso** de facturas u otros documentos **falsos, fraudulentos o adulterados**, se aplicará la pena mayor asignada al delito más grave.”*

2.1.3 Artículo 97 N° 4, inciso final

Ésta señala que *“el que **maliciosamente confeccione, venda o facilite**, a cualquier título, guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de los delitos descritos en este número, será sancionado con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo y con una multa de hasta 40 unidades tributarias anuales.”*

2.2.1 Artículo 97 N° 5

La mencionada disposición, señala: *“**La omisión maliciosa** de declaraciones exigidas por las leyes tributarias para la determinación o liquidación de un impuesto, en que incurran el contribuyente o su representante, y los gerentes y administradores de personas jurídicas o los socios que tengan el uso de la razón social, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del impuesto que se trata de eludir y con presidio menor en sus grados medio a máximo.”*

2.3.1 Artículo 97 N° 22

La mencionada disposición, señala: *“El que **maliciosamente utilizare** los cuños verdaderos u otros medios tecnológicos de autorización del Servicio para defraudar al Fisco, será sancionado con pena de presidio menor en su grado medio a máximo y una multa de hasta seis unidades tributarias anuales.”*

2.4.1. Artículo 97 N° 23

La mencionada disposición, señala: *“El que **maliciosamente proporcionare datos o antecedentes falsos** en la declaración inicial de actividades o en sus modificaciones o*

en las declaraciones exigidas con el objeto de obtener autorización de documentación tributaria, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo y con multa de hasta ocho unidades tributarias anuales.”

Luego, en su inciso 2°, señala: *“El que concertado facilitare los medios para que en las referidas presentaciones **se incluyan maliciosamente datos o antecedentes falsos**, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado mínimo y con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual.”*

3 Función, contenido normativo o significación jurídica de las expresiones utilizadas por el artículo 97 del Código Tributario

En general, es sabido que la conducta humana, sea ésta, activa u omisiva, tiene que superar algunas barreras para ser considerada delito. En primer término, debe estar tipificada previamente en la ley. Luego, y considerando que existe adecuación a un determinado tipo penal, la conducta en cuestión no debe ser estar autorizada por el ordenamiento jurídico. En último término, debe lograr configurarse un juicio de valor o reproche negativo al que ha ejecutado la conducta en cuestión, sustrayéndose voluntariamente de los mandatos u prohibiciones legales³⁵. Confluyendo todos los elementos antes mencionados (acción u omisión, tipicidad, antijuricidad y culpabilidad) se materializa el delito.

De los elementos mencionados anteriormente, el tipo es aquél en el cual nos detendremos principalmente de modo de analizar que ha querido expresar (y exigir como elemento de éste) el legislador al describir las conductas del artículo 97 que hemos seleccionado.

Todo tipo penal se construye sobre la base de una faz objetiva y otra subjetiva.

³⁵ En el mismo sentido: CURY URZÚA, Enrique. “Derecho Penal – Parte General”. 8° edición. Editorial Universidad Católica de Chile, pág. 244.

La faz objetiva del tipo está construida sobre la base de la descripción de la conducta. En algunos casos, el legislador además, ha querido unir la conducta con un resultado. Así, será relevante en dichos escenarios que confluya un nexo causal³⁶.

“La faz subjetiva del tipo en los delitos dolosos se caracteriza por una rigurosa coincidencia entre la finalidad y el hecho típico objetivo, es decir, entre la faz subjetiva y objetiva de la acción. La finalidad adecuada al tipo es el dolo del delito.³⁷”

Considerando la especial estructura de los delitos tributarios en cuestión, el análisis del dolo, es decir, la faz subjetiva del tipo, revestirá especial importancia.

Si bien nuestra ley penal no ha definido al dolo³⁸ ni ha dado una explicación sobre el mismo, la doctrina nacional e internacional³⁹⁻⁴⁰ se ha encargado de estos puntos⁴¹. En términos generales, el dolo considera dos elementos preponderantes: Conocimiento del tipo, y voluntad de materializarlo.

Para el profesor Enrique Cury, el dolo es el conocimiento del hecho que integra el tipo, acompañado por la voluntad de realizarlo o, al menos, por la aceptación de que sobrevenga el resultado como consecuencia de la actuación voluntaria^{42,43}.

³⁶ Cury, Op. cit., pág. 288.

³⁷ CURY. Op.cit., pág. 303.

³⁸ Si bien el artículo 2° del Código Penal alude al dolo lo hace indicándolo como sinónimo de malicia. De esta disposición se deduce que todo delito para su configuración requiere dolo.

³⁹ Para Welzel dolo es el conocimiento y querer de la concreción del tipo. Para Mezger, actúa dolosamente el que conoce las circunstancias de hecho, correspondientes a la definición legal, que acompaña a la actuación voluntaria.

⁴⁰ De acuerdo a la concepción finalista el dolo ha venido siendo entendido casi de forma pacífica como la conciencia y voluntad de la realización de los elementos objetivos del tipo. ROMEO CASABONA, Carlos María. “Sobre la Estructura Monista del Dolo. Una Visión Crítica. En: Hans Welzel en el Pensamiento Penal de la Modernidad. Colecciones de Autores de Derecho Penal. Editores Rubinzal Culzoni, Buenos Aires. Pág. 452.

⁴¹ NOVOA MONREAL, Eduardo. “Curso de Derecho Penal Chileno – Parte General”. 3° edición, Editorial Jurídica de Chile, 2004, pág. 470.

⁴² CURY URZÚA, Enrique. Ob.cit., pág. 303.

⁴³ Para Eduardo Novoa M. “hay dolo en la realización voluntaria y consciente de una conducta injusta (antijurídica). En: NOVOA MONREAL, Eduardo. “Curso de Derecho Penal Chileno – Parte General”. 3° edición, Editorial Jurídica de Chile, 2004, pág. 466.

Es importante señalar que hoy en día es generalmente aceptado por la doctrina que el dolo está libre de toda valoración, y que el conocimiento de la antijuricidad es un elemento autónomo del juicio de reproche en sede culpabilidad⁴⁴ (carácter neutro del dolo)⁴⁵.

Otro aspecto que es relevante tener en consideración, surge de la redacción del artículo 1° del Código Penal. La mencionada norma, señala: *“Es delito toda acción u omisión voluntaria penada por la ley.”* Luego, su inciso 2°, expresa: *“las acciones u omisiones penadas por la ley se reputan siempre voluntarias, a no ser que conste lo contrario”*.

Ante dicha redacción, algunos han sugerido - en primer término - que la voluntariedad a la que alude la norma, debe ser interpretada como sinónimo de dolo. Luego, teniendo presente lo anterior, el inciso segundo consagraría una presunción general de dolo. Si bien no somos partidarios de esa postura, la jurisprudencia muchas veces ha sostenido dicha interpretación⁴⁶. En nuestra opinión, la voluntariedad a que hace mención el inciso 1° debe entenderse hecha a la conciencia de la antijuricidad, pero nada tiene que ver con el dolo⁴⁷.

Superado lo anterior, y de modo de desentrañar el objetivo del legislador al usar los términos “Maliciosamente”, “Malicia” o “Maliciosamente Falso”, volvemos a la estructura del dolo. Dijimos que éste considera conocimiento de los hechos (tipo objetivo)⁴⁸ y

⁴⁴ CURY. Op.cit., pág. 305.

⁴⁵ En nuestra doctrina y jurisprudencia impera actualmente la Teoría Finalista del delito. Ésta, considera neutro al dolo. “Según el finalismo, el dolo es neutro, libre de valoración, y la conciencia de la antijuricidad es un problema perteneciente a la culpabilidad. En: VAN WEEZEL, Alex. “Delitos Tributarios”. 1° edición. Editorial jurídica de Chile. 2007, pág. 63.

⁴⁶ CORTE SUPREMA. Sentencia 14 de enero de 1942. Publicada en Gaceta 1942, 1° sem. Pág. 165.

⁴⁷ CURY URZÚA, Enrique. Ob.cit., pág. 303.

⁴⁸ Debe conocerse la conducta, sus modalidades, y en su caso, el resultado y la relación causal.

voluntad de realización. Respecto a la voluntad, esto no quiere decir si no que el sujeto debe querer la materialización de la conducta típica⁴⁹⁻⁵⁰.

En términos generales, el dolo será siempre parte integrante del tipo⁵¹ penal. Lo anterior no significa que la descripción de la conducta (tipo) deba señalarlo expresamente. Por ello la redacción del artículo 2° del Código Penal.

No obstante lo mencionado, tratándose de las conductas descritas en las hipótesis del artículo 97, la descripción legal (legislador penal tributario) repetidamente utiliza los términos “Malicia”, “Maliciosamente⁵²” o “Maliciosamente Falso”. De lo anterior, surge entonces la interrogante respecto de cuál es el rol, contenido o función que el legislador quiso expresar con éstos términos.

En general, la doctrina está dividida en cuanto a la función que el legislador le habría atribuido a estas expresiones. Por un lado, están quienes señalan que dichas expresiones constituyen simples redundancias o reiteraciones, pero que en definitiva no atribuyen al dolo un alcance legal distinto que el de la voluntad de materialización del ilícito. Concluyen además, se trataría entonces sólo de dolo directo⁵³⁻⁵⁴.

Otro autor, señala que la Comisión Redactora del primer Código Tributario señaló tres motivos o propósitos principales que se tuvieron en cuenta para calificar al verbo rector con la voz “maliciosamente”. *“El primero consistió en eliminar la presunción de dolo establecida por el art. 1° en términos de hacerla inoperante, respecto de aquellos delitos en que aparece esta expresión. El segundo tuvo por objeto especificar en términos*

⁴⁹ La doctrina ha clasificado el dolo. Existirá “Dolo Directo” cuando el objetivo perseguido por el agente es la realización del hecho típico”, y “Dolo Eventual”, cuando el sujeto habiéndose representado la configuración del hecho típico como una consecuencia posible de su acción acepta dicha alternativa para el caso que se concrete.

⁵⁰ Otros autores agregan el dolo indirecto (de consecuencia segura o de segundo grado) En: GARRIDO MONTT, Mario. “Derecho Penal – Parte General Tomo II”. 4° edición. Editorial Jurídica de Chile. Pág. 101.

⁵¹ Lógicamente en los delitos “dolosos”.

⁵² En general para nuestro legislador penal, éstos términos son sinónimos con términos como: “A sabiendas”, “Dolosamente”, etc.

⁵³ RADOVIC SCHOEPEN, Angela. “Sistema Sancionatorio Tributario. Infracciones y Delitos”. 2° edición. Editorial Jurídica de Chile, 2010, pág. 104.

⁵⁴ En este sentido se entendería excluido el dolo eventual.

formales y explícitos que sólo era punible la acción dolosa, es decir, se usó como sinónimo de dolo. Por último, se persiguió con ello recalcar que sólo constituía delito la acción contraria a derecho, o a los valores por él protegidos, realizada con la conciencia de la contradicción⁵⁵”.

Otro sector de la doctrina, atribuye funciones diversas a dichas expresiones según el artículo en el que esté utilizado. Para algunos serviría para ejemplificar que sólo serían punibles figuras dolosas⁵⁶, para otros indicarían la exigencia de un dolo específico⁵⁷⁻⁵⁸, o bien para destruir la presunción de dolo que algunos autores comparten⁵⁹⁻⁶⁰. Por último, hay quienes consideran que la reiteración en el uso de las expresiones estudiadas, indicaría la inclinación común del legislador a la malicia en los delitos tributarios.

Por ello, no podría estimarse que esto indicara la exigencia de un requisito anímico adicional. Luego, si la malicia no constituye un elemento del tipo, debe analizarse especialmente en sede culpabilidad. Por último, si el legislador alude especialmente a la malicia, esto debiera obligar al juez a examinar con especial cuidado la prueba de este elemento del delito⁶¹.

La jurisprudencia al respecto tampoco es pacífica. Existe una tendencia que considera estas expresiones como un requisito más de la descripción legal. Otra tendencia, actualmente en retroceso, entrega a este término la exigencia de un dolo específico⁶²⁻⁶³⁻⁶⁴⁻⁶⁵.

⁵⁵ DUMAY PEÑA, Alejandro. “El Delito Tributario”. Ediciones Samver, pág. 113.

⁵⁶ De dolo directo. CORTE DE APELACIONES DE PUERTO MONTT. 6 de enero de 2006.

⁵⁷ DUMAY PEÑA, Alejandro. Ob.cit., pág. 133.

⁵⁸ En este mismo sentido: CHARAD DAHUD, Emilio. “El Código Tributario”. 1970. Pág. 270.

⁵⁹ AMUNÁTEGUI STEWART, Felipe. “Maliciosamente y a Sabiendas en el Código Penal Chileno”. Editorial Universitaria S.A. Santiago, Chile, 1962, pág. 48. Agregamos además, que Amunategú, se resiste a negarle toda función al término “Maliciosamente”. En: RADOVIC SCHOEPEN, Angela. Ob.cit., pág. 105.

⁶⁰ MASSONE PARODI, Pedro. Op.cit.

⁶¹ RADOVIC SCHOEPEN, Angela. Op.cit., pág. 106.

⁶² En el mismo orden: ALTAMIRANO CATALÁN, Marco y MUÑOZ BENAVENTE, Felipe. “Derecho Tributario Parte General”. 1° edición. Lexisnexis. 2006, pág. 324.

⁶³ CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO. 2 de septiembre de 1997.

⁶⁴ CORTE DE APELACIONES DE TEMUCO. 12 de abril de 1989.

⁶⁵ CORTE SUPREMA. 10 de noviembre de 2003.

Por último, también existen fallos en los cuales los términos “maliciosamente u otros análogos” no son considerados por el tribunal como parte del tipo penal (faz subjetiva), sino tan sólo señalan que el legislador ha querido que este mayor realce legal, obligue al juez a tener especial atención en la prueba del delito⁶⁶.

Interesante resulta una sentencia de la Corte Suprema⁶⁷, que respecto del delito contemplado en el inciso 1° del artículo 97 N°4, señaló: *“en todo caso y en torno a la calificación jurídica de los hechos, debe necesariamente hacerse presente que la expresión “maliciosamente”, empleada en el tipo penal del inciso 2° del número 4 del artículo 97 del Código Tributario, así como en otros tipos penales, no constituye una supuesta presunción de dolo contenida en el artículo 1 del Código Penal. En rigor, se trata de una expresión que, de acuerdo a la doctrina y la jurisprudencia, cumple el papel de restringir la actuación subjetiva del agente al sólo dolo directo, excluyéndose el dolo eventual y, evidentemente, toda forma de culpa. Si tal expresión no existiera en el tipo penal, la consecuencia no sería que se presumiría la malicia por el mero hecho de usar facturas falsas, sino tan sólo que se podría incurrir en el delito incluso con dolo eventual”*.

En términos concretos, ni la doctrina ni la jurisprudencia poseen posturas contestes y pacíficas respecto de la función que buscó el legislador con su esfuerzo por resaltar el carácter malicioso, fraudulento o doloso de las conductas estudiadas en los delitos tributarios.

Siguiendo la postura de VAN WEEZEL, creemos que la expresión “maliciosamente” *está contemplada en figuras delictivas en que el elemento fraudulento en el sentido de “engañoso con el fin de perjudicar” parece estar especialmente presente para el legislador*⁶⁸.

Lo anterior significa que la expresión en cuestión no constituye un elemento adicional del tipo, pero si constituyen el dolo de la descripción, el cual ha sido resaltado

⁶⁶ CORTE DE APELACIONES DE VALPARAISO. 18 de junio de 1981.

⁶⁷ CORTE SUPREMA, sentencia de fecha 29 de octubre de 1997.

⁶⁸ VAN WEEZEL, Alex. “Delitos Tributarios”. 1ª edición. Editorial jurídica de Chile. 2007, pág. 65.

semánticamente para recalcar su gravedad, ya que sin dichas expresiones parecieran no ser tan graves⁶⁹.

En concreto, la expresión “Maliciosamente” y sus derivados constituirían parte de la faz subjetiva de los delitos tributarios.

CAPÍTULO SEGUNDO: “INCLUSIÓN DE LA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA Y SUS EFECTOS EN LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA”

La Ley N° 20.780 de 2014, introdujo ocho nuevos artículos en el Código Tributario, que vienen a regular la declaración judicial de abuso o simulación: 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis, a los que se agrega la regulación incorporada al artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta sobre esta materia.

Si bien es cierto que mucho se puede decir sobre la naturaleza y alcance de estas normas, dado el contenido de este trabajo, sólo nos limitaremos a exponer las consecuencias que su inclusión trae aparejadas para las reglas de aplicación de prescripción en materia tributaria. Adicionalmente, exponen un par de consideraciones que en nuestra opinión refuerza la idea de la presunción de la buena fe como principio que rige nuestro ordenamiento jurídico tributario.

La norma central que plantea los principios de toda la regulación sobre la normativa antielusión, corresponde a nuestro juicio corresponde al artículo 4 bis del Código Tributario que prescribe: *“Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponible, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.*

⁶⁹ VAN WEEZEL, Alex. Op. Cit. 2007, pág. 67.

El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.

No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imponibles en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente.

En los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter.

Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. Para la determinación del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis.”

Esta norma plantea dos cuestiones principales. La primera es que el Servicio debe reconocer la buena de los contribuyentes como un principio general y la mala fe como una circunstancia de carácter excepcional, debiendo reconocer los efectos jurídicos de los actos que realizan los contribuyentes. Esta cuestión confirma la idea de la presunción de buena fe como una norma de carácter general que concuerda con los principios del derecho civil y del código tributario aplicables también como regla general para la aplicación de la prescripción extraordinaria del inciso segundo del artículo 200 del Código Tributario, en tanto imputación de *malicia* o mala fe a las declaraciones de impuestos del contribuyente. Lo anterior, trae como consecuencia que la carga de la prueba al imputar la mala fe, recae invariablemente sobre el Servicio de Impuestos Internos.

En el mismo sentido es posible plantear una segunda cuestión. Dado que la calificación de *elusivo* de un acto por parte del contribuyente difiere de la presunción general de

buena fe que le asiste como derecho, el mismo artículo 4 bis del Código Tributario señala de forma expresa que la carga de la prueba recae sobre el Servicio de Impuestos Internos y no sobre el contribuyente. Esta cuestión, para el caso de la aplicación de la prescripción extraordinaria, si bien no se prevé expresamente por el legislador, ha sido desarrollada y corroborada por la jurisprudencia de nuestra Corte Suprema, según exponemos más adelante.

Respecto a la aplicación de la prescripción, el artículo 4 quinquies, que ordena que la declaración de abuso o simulación a que refieren los artículos 4 ter y 4 quáter, deba ser realizada por el Tribunal Tributario y Aduanero a requerimiento del Director del Servicio señala en lo pertinente: *“El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero dentro de los nueve meses siguientes a la contestación de la citación a que se refiere el inciso anterior⁷⁰. El mismo plazo se aplicará en caso de no mediar contestación, el que se contará desde la respectiva citación. El precitado término no se aplicará cuando el remanente de plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor, en cuyo caso se aplicará éste último. Terminado este plazo, el Director no podrá solicitar la declaración de abuso o simulación respecto del caso por el que se citó al contribuyente o asesor.*

Durante el tiempo transcurrido entre la fecha en que se solicite la declaración de abuso o simulación, hasta la resolución que la resuelva, se suspenderá el cómputo de los plazos establecidos en los artículos 200 y 201”.

Es decir, si bien la norma establece reglas procesales especiales en contra de la administración para realizar la solicitud de declaración de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero, es posible concluir que no prevé que ésta se extienda más allá del plazo ordinario de 3 años como regla general.

⁷⁰ El inciso tercero indica: Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis. No se aplicarán en este procedimiento los plazos del artículo 59.

Sin embargo, para el caso de la aplicación de la multa que establece el artículo 100 bis del Código Tributario en contra de quien haya diseñado o planificado los actos constitutivos de abuso o simulación⁷¹, la norma establece una regla especial de prescripción para la aplicación de la sanción que señala: *“Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, el Servicio sólo podrá aplicar la multa a que se refieren los incisos precedentes cuando, en el caso de haberse solicitado la declaración de abuso o simulación en los términos que señala el artículo 160 bis, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada.*

La prescripción de la acción para perseguir esta sanción pecuniaria será de seis años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos y se suspenderá desde la fecha en que se solicite la aplicación de sanción pecuniaria a los responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, según lo establecido en el inciso segundo del artículo 160 bis, hasta la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva.”

Es decir, la ley establece un plazo de 6 años como regla general para perseguir la sanción pecuniaria en contra del responsable de haber diseñado el acto realizado bajo simulación o abuso. Si bien, este plazo se cuenta desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar el impuesto respectivo, se suspende desde la solicitud de aplicación de la sanción pecuniaria según lo establecido en el inciso segundo del artículo 160 bis del Código Tributario.

Este plazo se asimila al de la prescripción extraordinaria al contemplar los seis años, lo cual puede ser consecuencia de que, para la imposición de la sanción, es requisito que previamente se haya declarado la mala fe en la realización de los actos sobre los cuales se calificó la simulación o el abuso.

⁷¹ “La persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis de este Código, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales”

Esto confirma la idea de que, para aplicar un plazo de prescripción superior a los 3 años, debe declararse previamente la mala fe en las operaciones, lo cual es sin perjuicio del derecho de la valoración que pueda realizarse sobre el derecho a defensa particular del asesor a quien pretende aplicarse la multa⁷².

De esta manera la inclusión de la norma general antielusiva y los artículos asociados a su implementación, no altera la regla general de prescripción de tres años, salvo en el caso de lo establecido en el artículo 100 bis del Código Tributario en los términos ya indicados, en la cual establece un plazo de seis años.

Creemos en cualquier caso, conforme a lo ya expuesto, que la inclusión de esta batería de normas que hace la ley 20.780, sólo viene a reforzar cuestiones esenciales en el ordenamiento jurídico tributario y que desarrollamos más adelante en este trabajo, a saber: [i] Que la presunción de buena fe del contribuyente es un principio general del Código Tributario y la legislación en general; [ii] Que la carga de la prueba de la mala fe recae invariablemente sobre el Servicio de Impuestos Internos y; [iii] Que la prescripción de seis años requiere previamente de la declaración de mala fe. Sobre estos puntos volvemos en los capítulos siguientes.

CAPÍTULO TERCERO: “EL CONCEPTO DE MALICIOSAMENTE FALSO EN LA PRESCRIPCIÓN DEL CÓDIGO TRIBUTARIO”

1. Generalidades

El Código Civil en su Libro IV Título XLII trata la prescripción adquisitiva y extintiva de manera conjunta. Al respecto señala que “la prescripción es un modo de extinguir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos ajenos, por haberse poseído las

⁷² Al respecto, el inciso final del artículo 160 bis del Código Tributario indica que: “*La liquidación, giro, resolución o multa, que se emitan en cumplimiento de la sentencia firme dictada en el procedimiento que declare la existencia del abuso o de la simulación o la responsabilidad por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, no serán susceptibles de reclamo alguno. Las controversias que surjan respecto al cumplimiento de la sentencia, serán resueltas en forma incidental por el Tribunal que la dictó*”.

cosas o no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales. Una acción o derecho se dice prescribir cuando se extingue por la prescripción⁷³”.

Hoy en día es pacífico en la doctrina, que la prescripción en nuestro derecho no extingue las obligaciones, las que subsisten como naturales, sino que las acciones⁷⁴. En otras palabras, la prescripción trae como consecuencia que el acreedor pierda los medios de compeler al deudor al cumplimiento de la obligación, esto es, queda privado de la acción⁷⁵.

El artículo 2521 inciso 1° del Código Civil establece que *“prescriben en 3 años las acciones a favor o en contra del Fisco y de las Municipalidades provenientes de toda clase de impuestos⁷⁶”*. El derecho común, a través de la norma antes transcrita, establece la regla general de prescripción, por extensión, en materia tributaria, por ello ésta aplicará en ausencia de normas especiales que traten la materia⁷⁷, según ordena el artículo 4° del Código Civil.

El ordenamiento tributario posee normas especiales respecto de la materia. Fundamentalmente, nuestros artículos 200 y 201 del Código Tributario⁷⁸ regulan la

⁷³ “Nuestros tribunales de justicia han justificado la existencia de la prescripción considerándola como necesaria para lograr la seguridad jurídica. Se ha señalado que la prescripción obedece a una consideración de orden público que no desconoce ni se aparta de los principios de justicia que inspiran los regímenes de derecho y de la ley (Fallos del Mes N° 227. Corte Suprema, 7 de octubre de 1977). También ha declarado que esta institución persigue la estabilidad de la sociedad y la certeza jurídica, poniendo término a la incertidumbre de las relaciones jurídicas (R.D.J. T. XCI. secc. 3ª, pág. 49; R.D.J. T. LXXXIX, secc. 1ª, pág. 78).” En: PEIRANO ZÚNIGA, Paola. “La Prescripción de las Acciones Fiscalizadora y de Cobro en el Código Tributario”. 1° edición. Editorial Jurídica Conosur Ltda. 2000, pág. 51.

⁷⁴ Artículo 1567 N° 10 en relación al 1470 del Código Civil.

⁷⁵ MEZA BARROS, Ramón. “De las Obligaciones”. 9° edición. Editorial Jurídica de Chile, 1997, pág. 454.

⁷⁶ Por el carácter general de dicha norma, creemos que debió haber utilizado la palabra “tributos” que constituye el género, y no el término “impuestos” que constituye la especie. La confusión anterior es común en el ordenamiento.

⁷⁷ En el mismo sentido: PEIRANO ZÚNIGA, Paola. “La Prescripción de las Acciones Fiscalizadora y de Cobro en el Código Tributario”. 1° edición. Editorial Jurídica Conosur Ltda. 2000, pág. 32.

⁷⁸ Otros artículos del mismo cuerpo normativo también se refieren a la prescripción. En lo pertinente: Artículo 25 *“Toda liquidación de impuestos practicada por el Servicio tendrá el carácter de provisional mientras no se cumplan los plazos de prescripción...”*; Artículo 59 *“Dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los*

prescripción extintiva tributaria⁷⁹. En primer término, debemos señalar que estas normas regularán la prescripción extintiva de la acción revisora y de fiscalización que posee el Servicio de Impuestos Internos, como asimismo, la acción que posee dicho organismo para perseguir sanciones pecuniarias accedan éstas o no al pago de impuestos⁸⁰, y la acción del Fisco para perseguir el pago de impuestos, intereses, sanciones y demás recargos.

La regla general, conforme al artículo 200 inciso 1°, para la prescripción extintiva de las acciones que posee el Servicio de Impuestos Internos para revisar, fiscalizar y perseguir sanciones pecuniarias accedan o no al pago de impuestos, estará constituida por el término de 3 años. Es decir, dentro del término de 3 años, la autoridad tributaria mencionada deberá ejercer sus acciones, plazo luego del cual verá extinguidas sus acciones. Así, el artículo 200 inciso 1°, señala: *“El Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que diere lugar, **dentro del término de tres años** contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.”*

Por otro lado, el inciso 2° del mismo artículo, plantea una situación de carácter excepcional que corresponde a la prescripción extraordinaria. Al respecto señala: *“El plazo señalado en el inciso anterior será de **seis años** para la revisión de impuestos sujetos a declaración, **cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa**. Para estos efectos constituyen impuestos sujetos a declaración aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto.”*⁸¹

contribuyentes.”; Artículo 136 inciso 1° *“El Director Regional dispondrá en el fallo la anulación o eliminación de los rubros de la liquidación reclamada que correspondan a revisiones efectuadas fuera de los plazos de prescripción.”* El referido artículo 136 ha sido modificado por la Ley N° 20.322, la cual entrará en vigencia de manera gradual. El nuevo texto de dicho artículo, señala: *“El Juez Tributario y Aduanero dispondrá en el fallo la anulación o eliminación de los rubros del acto reclamado que correspondan a revisiones efectuadas fuera de los plazos de prescripción”.*

⁷⁹ La Prescripción está regulada bajo el epígrafe “De la Prescripción” que da inicio al Título VI del Libro III del D.L. N° 830 de 1974.

⁸⁰ Lógicamente aquellas que no lleven aparejada una pena corporal, ya que éstas prescribirán de acuerdo al artículo 114 del Código Penal.

⁸¹ El artículo 201, respecto de la acción de cobro del Fisco, señala en lo pertinente: *“En los mismos plazos señalados en el artículo 200, y computados en la misma forma, prescribirá la acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos.”*

Como se puede apreciar de la última norma transcrita, el plazo ordinario de prescripción extintiva aumenta de 3 a 6 años, cuando ocurre cualquiera de las dos hipótesis ahí mencionadas. En primer término, aumenta cuando “no se hubiere presentado declaración”, o bien, cuando presentada esta fuere “Maliciosamente Falsa”.

Sin perjuicio que, para los efectos del presente trabajo, nos centraremos en la prescripción extraordinaria de seis años, cabe señalar que existen algunas situaciones que permitirían ampliar los plazos de prescripción en la misma proporción de tiempo que se le otorga al contribuyente para responder determinados actos de fiscalización. En este sentido, es posible mencionar la Citación del artículo 63 del Código Tributario, la prórroga para dar respuesta a la Citación y algunos actos de fiscalización.⁸²

Del estudio de la legislación comparada podemos ver que existen distintas realidades respecto de la incorporación a su normativa de hipótesis que aumenten los plazos de prescripción. En el caso de España, dicha legislación optó por un plazo único de prescripción, no siendo relevantes determinadas conductas de los contribuyentes. Igual opción habría elegido el ordenamiento alemán y danés. En Italia y Portugal se distingue por el tipo de impuesto, pero al igual que en el caso de Dinamarca y Alemania, no es relevante la conducta del contribuyente. En los demás países de la Comunidad Europea, la regla general es que los plazos se aumenten en caso de omisión de declaración, o bien, o existe entrega de información falsa⁸³. En el caso de Argentina, la ley hace distinción tratándose de contribuyentes con obligación de inscribirse ante la autoridad tributaria, respecto de aquellos sin dicha obligación⁸⁴. En el Modelo de Código Tributario para América Latina (1967), como en el Modelo de Código del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) se propusieron plazos breves, los cuales se podrían ver aumentados en caso de omisión de declaración, o bien en caso de que los

⁸² Por ej. La citación por término de giro establecida en el inciso final del artículo 69 que amplía el plazo de prescripción en un año.

⁸³ PEIRANO ZÚNIGA, Paola. “La Prescripción de las Acciones Fiscalizadora y de Cobro en el Código Tributario”. 1° edición. Editorial Jurídica Conosur Ltda. 2000, pág. 61.

⁸⁴ GIULIANI FONROUGE, Carlos. “Derecho Financiero”. 9° edición, editorial La Ley, Buenos Aires, 2005, pág. 492.

contribuyentes ocultaran los hechos generadores, o bien se hubiesen extraído del respectivo país los bienes sujetos a imposición⁸⁵.

En definitiva, y volviendo a la realidad chilena, es la última de estas hipótesis de prescripción extintiva extraordinaria que contempla nuestro Código Tributario, es decir, cuando las declaraciones son “Maliciosamente Falsas”, aquella que será objeto de análisis en los apartados siguientes. Buscaremos, principalmente, dilucidar cuál fue el sentido, y especialmente, el contenido que buscó el legislador dar a este concepto.

2. El Concepto de “Maliciosamente Falso” en la Prescripción Extintiva del Código Tributario

2.1 Calificación del Servicio de Impuestos Internos

El Servicio de Impuestos Internos, en cumplimiento de sus funciones normativas, ha impartido en distintas épocas, instrucciones para sus funcionarios respecto a la materia en análisis. Estas instrucciones se encuentran en la actualidad en la Circular N° 73 de 11 de octubre de 2001⁸⁶.

Al respecto la autoridad ha señalado en lo pertinente, que para que el Servicio disponga de este plazo especial para accionar (6 años), es necesario que, tratándose de un impuesto sujeto a declaración, ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere “maliciosamente falsa”⁸⁷.

Determinar si se ha presentado o no la declaración y si ésta es o no maliciosamente falsa, es una cuestión de hecho que deberá resolver el funcionario que dicte sentencia

⁸⁵ CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. “Modelo de Código Tributario del CIAT”. 2015. Artículos 66 y siguientes. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf Fecha de consulta: 15 de marzo de 2019.

⁸⁶ Modificada parcialmente por la Circular N° 22 de 2002 del Servicio de Impuestos Internos y Circular N° 63 de 2006.

⁸⁷ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 73 de 11 de octubre de 2001.

de primera instancia, siempre que el contribuyente hubiere reclamado de la liquidación o giro del Impuesto⁸⁸.

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 cuáles se acredita la existencia de malicia o el hecho de no haberse efectuado la declaración⁸⁹.

Ahora respecto al concepto de “maliciosamente falsa” la autoridad ha señalado oficialmente, que la idea que una declaración de impuestos sea falsa alude a que uno o más de los antecedentes contenidos en ella es simulado, fingido o no ajustado a la verdad de los hechos a que el mismo se refiere⁹⁰.

Sin embargo, para los fines del artículo 200º 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 pudo menos que haber sabido que lo declarado no se ajusta a la verdad⁹¹.

Es decir, lo que se requiere es el conocimiento de la falsedad de la declaración y su potencial efecto defraudatorio de la recaudación fiscal en favor del contribuyente.

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 a su mala fe⁹².

⁸⁸ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 73 de 11 de octubre de 2001.

⁸⁹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 73 de 11 de octubre de 2001.

⁹⁰ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 73 de 11 de octubre de 2001.

⁹¹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 73 de 11 de octubre de 2001.

⁹² SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 73 de 11 de octubre de 2001.

Importante resulta recalcar que la autoridad reproduce un pasaje de una sentencia de la Corte Suprema en la cual se establece: *“que respecto al concepto de malicia aplicable en la especie, debe tenerse presente que no es necesario que ella haya sido declarada o establecida en un proceso por delito tributario⁹³”*. Entendemos la lógica de difundir el mencionado fallo, toda vez que esto refuerza la postura en torno al carácter civil del dolo contenido en el concepto de “maliciosamente falso”. Más adelante ahondaremos en este punto, producto del estudio que la doctrina ha dado al concepto.

Por otro lado, la instrucción, refiriéndose a la extensión del concepto a los socios de una sociedad ha señalado: “En relación con esta materia, se han generado dudas en las instancias operativas respecto de aquellos casos en que habiéndose establecido que las declaraciones de impuesto a la renta de primera categoría presentadas por una sociedad son maliciosamente falsas, debe adoptarse un criterio respecto de las declaraciones de los socios relativas al impuesto global complementario. Al respecto, esta Dirección estima que el hecho de determinarse que la declaración presentada por la sociedad es "maliciosamente falsa" por sí solo, no permite calificar de igual manera a las declaraciones presentadas por los socios. En efecto, para los fines de la ampliación de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200° del Código respecto de éstos, deberá probarse más allá de toda duda razonable⁹⁴, el conocimiento que éstos tenían de que lo declarado personalmente por ellos era falso. A tal fin, podría hacerse valer como antecedente para demostrar dicho conocimiento la circunstancia que los socios hayan actuado personalmente en la preparación de la declaración de la sociedad o que, atendido el cargo que desempeñan en la misma no hayan podido sustraerse del conocimiento de la falsedad incurrida en la declaración. En todo caso esta es una cuestión de hecho, que debe aparecer revestida de pruebas suficientes que lo demuestren en forma indubitable⁹⁵.”

⁹³ CORTE SUPREMA. 17 de diciembre de 1996.

⁹⁴ La Circular N° 73 de 2001 establece un estándar probatorio de exigencia equivalente al penal para dar establecida la malicia que permite hacer extensiva la prescripción extraordinaria a los socios. Sobre este punto volvemos más adelante en el apartado referido a las normas de estándar probatorio.

⁹⁵ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 73 de 11 de octubre de 2001.

2.2 Jurisprudencia Judicial

A continuación, reproduciremos los pasajes más interesantes de la jurisprudencia de nuestros tribunales superiores de justicia, respecto de su apreciación del concepto de “Maliciosamente Falso” en la prescripción extintiva del Código tributario, dando cuenta de cuál ha sido la evolución del criterio sostenido en el tiempo y cuál es la concepción uniforme que prima en la actualidad.

Al respecto, es desde el punto de vista de la evolución conceptual de aquello que ha de entenderse como *maliciosamente falso* es posible distinguir dos etapas. En un primer momento -que es más o menos coincidente con la entrada en vigencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros- es posible advertir que la jurisprudencia de las Cortes de Apelaciones difiere del desarrollo conceptual realizado por la Excelentísima Corte Suprema, lo cual proviene principalmente del procedimiento utilizado para la calificación de la malicia de la declaración.

Así, mientras las Cortes de Apelaciones hacen referencia a la necesidad de calificar la malicia en un procedimiento penal, o al menos infraccional, nuestra Corte Suprema ha entendido que tal calificación puede realizarse en el contexto de un procedimiento general en la medida en que se den por acreditados los supuestos que dan lugar a la malicia -y por extensión al dolo- el cual en su opinión no reviste las mismas características que el dolo penal, sino más bien a uno de índole civil-tributario.

En una segunda etapa, es posible advertir que las Cortes de Apelaciones se alinean con el criterio desarrollado por la Corte Suprema, el cual se mantiene como posición predominante en la actualidad.

Creemos que la unificación conceptual se debe en gran parte a la entrada en vigencia de la ley 20.322 que creó los Tribunales Tributarios y Aduaneros en su calidad de tribunales especializados e independientes del Servicio de Impuestos Internos.

2.2.1 Primera Etapa: Dispersión de criterio jurisprudencial entre las Cortes de Apelaciones y la Corte Suprema

A continuación, se reproducen los pasajes más relevantes de la jurisprudencia de las Cortes de Apelaciones y la Corte Suprema a fin de mostrar las diferencias de criterio sostenidas entre estos tribunales en una primera etapa.

2.2.1.1. Jurisprudencia de las Cortes de Apelaciones

La Corte de Apelaciones de Santiago en Rol N° 7370 de 2000, señaló: *“En la jurisprudencia y la doctrina se ha establecido el criterio que la malicia tributaria puede adquirir tres modalidades: una malicia civil definida por la Administración, que puede resolverse en un proceso de reclamación; una malicia con sanción administrativa y una malicia penal, ambas derivadas de la apreciación del Servicio de Impuestos Internos sobre la conducta del contribuyente de lo cual puede resultar un procedimiento sancionatorio, en la primera, o una querrela criminal, en la segunda. Y además, en estas últimas hipótesis, el Servicio de Impuestos Internos, puede perseguir civilmente los impuestos por la vía de las liquidaciones y giros respectivos. A juicio de estos sentenciadores la calificación de que una declaración es maliciosa no puede surgir de una liquidación de impuestos, sino de un procedimiento sancionatorio o uno criminal. El Juez Tributario no puede, en lo que llamaríamos sede civil tributaria, por sí sólo declarar que una declaración es maliciosa”*.

Esta sentencia resulta interesante toda vez que delimita la competencia del Juez Tributario, dejando entregada al Juez con Competencia en lo Criminal la determinación de una declaración Maliciosamente Falsa, o mejor dicho la determinación si determinada conducta es maliciosa o no. Al respecto, por la fecha de la sentencia, cabe recordar que en esta etapa, el Juez Tributario era a su vez el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos.

El fallo además agrega, *“La doctrina expuesta no significa dejar en indefensión al Fisco, frente a la prescripción que pueda invocarse ante la dilación de un juicio criminal o por*

infracción, por cuanto si el Director del Servicio de Impuestos Internos, responsable y conscientemente le atribuye a un contribuyente un comportamiento malicioso y decide querellarse o alternativamente emitir un Acta de Denuncio, nada le impide las acciones que en lo civil le competen para los efectos de interrumpir la prescripción. A mayor abundamiento, queda en evidencia una antinomia, admitiendo la tesis de que el Juez Tributario puede resolver que una declaración es maliciosa, como podría el Juez del Crimen pronunciarse en sentido distinto, si en el proceso civil el tribunal tributario declara que no hubo malicia.”

La misma Corte de Apelaciones de Santiago, en Rol 1756 de 2004, señaló: “4° Que, a juicio de este tribunal, la sede infraccional y la penal son la únicas en las que se puede calificar una declaración como maliciosamente falsa, esto es, mediante los procedimientos establecidos en los artículos 161 y 162 del Código Tributario, porque son las que permitirían acreditar la “malicia que puede ser corregida con una sanción administrativa” y “la malicia penal”, esto es, dolo en el accionar del contribuyente. La sede administrativa, esto es, la originada por el reclamo de las liquidaciones⁹⁶, no es la instancia que permita efectuar la referida declaración. 5° Que, en consecuencia, corresponde acoger la prescripción invocada por el contribuyente, porque la mera aseveración por parte del Servicio de Impuestos Internos de que son maliciosas las declaraciones presentadas, esto es, la simple calificación que efectúa en ese sentido, es insuficiente para ampliar el plazo de revisión a seis años en la forma como lo prescribe el artículo 200 del Código Tributario. Una conclusión en sentido diverso, llevaría a la antinomia de que resulta posible, por lo consignado en el fundamento precedente, que en sede civil tributaria se califique una declaración como maliciosamente falsa y como consecuencia de ello se aplique la norma del inciso 2° del artículo 200 del Código Tributario, y en la sede que corresponde, esto es en la penal, basado en los mismos antecedentes y elementos de juicio, se efectúe una en sentido diverso.”

Por su parte, la Corte de Apelaciones de Rancagua, en Rol 17.028 de 2001, señaló: “10°. Que los hechos reseñados se encuentran tipificados, en cuanto se cometan con malicia,

⁹⁶ Esto da cuenta de que la jurisprudencia en esta etapa entiende que el procedimiento de reclamo es más bien de carácter administrativo y un contencioso administrativo propiamente tal.

en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario. Sin embargo, la presente causa no corresponde al ejercicio de una acción penal, sino sólo administrativa. En consecuencia, no es posible considerar aquí que la prescripción sea de 6 años, es decir, aquella que se aplica a un acto cometido con malicia, toda vez que remitirse a ese plazo equivaldría admitir que en la presente causa se aplique una prescripción válida respecto de una acción que no se ejerció como es la acción penal por crimen, y además, equivaldría a establecer que en un proceso administrativo sin las garantías del debido proceso, exigibles por la ley, se puede mediante la decisión de un juez no letrado, calificar un hecho como delictivo. Que exista una norma legal que sancione una conducta maliciosa es una cosa y que la conducta concreta del contribuyente calce en ese tipo, es otra, de manera que si no se ejerce la acción penal, nunca podrá saberse si es o no maliciosa. De esta manera, es evidente que la única acción aplicable en esta causa es la que corresponde a acciones no maliciosas, prescripción que como ya se señaló, tiene un plazo de 3 años.”

Nuevamente, la Corte de Apelaciones de Santiago, en Rol 7.949 de 2001, señaló: “4°. Que, de acuerdo a lo que dispone el inciso 2° del artículo 200 del Código Tributario, el plazo señalado en su inciso 1° será de 6 años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa. Para acreditar la malicia es menester que exista un pronunciamiento en ese sentido en conformidad a lo que dispone el artículo 97 del Código Tributario, sea en sede criminal conforme al artículo 162, o infraccional, según lo prescribe el artículo 161 del mismo cuerpo legal”.

Otro fallo de la Corte de Apelaciones de Santiago, en Rol 1478 de 2010⁹⁷, señaló: “Que, de acuerdo a lo prescrito en el inciso 2° del artículo 200 del Código Tributario, el plazo señalado en su inciso 1° será de seis años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa. La doctrina ha señalado que la malicia tributaria es algo más que la mera inobservancia de normas contables tributarias, se trata de una conducta

⁹⁷ Si bien en el año 2010 ya se encontraba vigente la Ley 20.322, los Tribunales Tributarios y Aduaneros se implementaron paulatinamente, llegando a la Región Metropolitana en el año 2013.

destinada a forjar expresamente documentos y registros contables no representativos de la realidad, respecto de los cuales el contribuyente o su representante legal actúa como autor directo o inductor. Para acreditar la malicia es menester que exista un pronunciamiento en ese sentido en conformidad a lo que dispone el artículo 97 del Código Tributario, sea en sede criminal conforme al artículo 162, o infraccional, según lo prescribe el artículo 161 del mismo cuerpo legal.⁹⁸

Así, consultados varios fallos de segunda instancia, predomina en esta primera etapa la inclinación de los tribunales de alzada por estimar la expresión “maliciosamente falsa” como una norma de contenido penal. Considerando dicha situación, las respectivas Cortes se inclinan por entregar la comprobación de la conducta a un Juez con Competencia en lo Penal o al menos, ser declaradas en un procedimiento infraccional mediante la respectiva acta de denuncia⁹⁹.

2.2.1.2. Jurisprudencia de la Corte Suprema

A continuación, podremos verificar que el panorama jurisprudencial tratándose de nuestro máximo tribunal en esta primera es diametralmente opuesto, siendo la posición que finalmente subsiste en la actualizada.

En fallo de la Corte Suprema, Rol 924 de 2001, señala: *“Que, por lo demás, como reiteradamente lo ha sostenido esta Corte conociendo de recursos de casación en el fondo, no se precisa una declaración inamovible en el sentido de ser maliciosamente falsa la declaración, porque ello implicaría entonces la necesidad de tramitar un proceso penal afinado en el que se alcanzara dicha conclusión. Sin embargo, la calificación de maliciosamente falsa que, exige el artículo 200 del Código Tributario, surge de los propios antecedentes, tanto administrativos, como jurisdiccionales y especialmente, en el presente caso, en que existe claridad absoluta al respecto, porque los antecedentes fueron calificados tanto en las liquidaciones cuanto en la sentencia de primer grado, confirmada por la de segundo.”*

⁹⁸ En este mismo sentido Sentencia de Corte de Apelaciones de San Miguel de fecha 7 de abril de 1999.

⁹⁹ Ello, no obstante, tal posición no es uniforme y existen fallos que se alinean con la posición de la Corte Suprema según se indica más adelante.

En otro fallo, la Corte Suprema, en Rol N° 2765 de 2005, señaló: *“tratándose de la expresión “maliciosamente falsa”, del artículo 200 inciso 2° del Código Tributario, ya se ha expresado reiteradamente, que en este caso se trata de una malicia de orden tributario, esto es, la conciencia que tiene el contribuyente de que está adjuntando documentos no fidedignos o falsos, o que está ocultando antecedentes con el objeto de disminuir sus impuestos, como en este caso, y no de la malicia o dolo penal, como elemento subjetivo del tipo, o del dolo civil que por lo general debe probarse. En efecto, en la especie, basta con que el Servicio de Impuestos Internos, en sede administrativa o jurisdiccional, detecte una conducta omisiva o falsedad en los antecedentes presentados por los contribuyentes en sus declaraciones, para que el plazo de la prescripción aumente de los tres años, fijado en el inciso primero del artículo 200, al de seis años que establece el inciso segundo, tal como, con acierto, ha ocurrido en el presente caso.”*

Este fallo, si bien plantea la posición predominante de la Corte Suprema respecto a la naturaleza de la malicia que requiera la norma, difiere en términos de carga de la prueba respecto a la misma al indicar que bastaría la advertencia de una omisión o falsedad en los antecedentes presentados para extender la prescripción, cuestión que como veremos más adelante no se alinea con la posición uniforme en la actualidad, esto es, que el Servicio de Impuestos Internos debe probar que el contribuyente sabía o no podía menos que saber que su conducta era suficiente para causar lesión al patrimonio fiscal, es decir, que la malicia o dolo al que se refiere el artículo 200 del Código Tributario sí requiere de prueba y que la carga de ésta recae sobre el ente fiscalizador.

El mismo máximo tribunal, en Rol N° 1772 de 2001, señaló en cuanto a la expresión maliciosa a que se refiere el artículo 200 del Código Tributario para extender el plazo de prescripción no se utiliza en el sentido de dolo específico que a veces se exige en ciertos tipos penales. *“En la especie, se trata de una noción de carácter más general, como una inclinación a lo malo o contrario a la virtud y, existiendo facturas irregulares y no habiéndose probado la existencia material de las operaciones que se derivan de dichos documentos, el fallo de casación consideró correctamente aplicada la ampliación del plazo de prescripción por el Servicio de Impuestos Internos. Asimismo, la Corte estimó*

errada la exigencia respecto a que la malicia deba ser declarada en proceso diverso y por sentencia ejecutoriada, ya que ello, dijo la sentencia, es una exigencia que la ley no formula¹⁰⁰.

La Corte Suprema, en fallo dictado el 27 de noviembre de 2003, sostuvo respecto del concepto en cuestión: *“Como se advierte la malicia que se requiere no es del tipo penal sino de orden tributario, y dice relación con el plazo para liquidar, como ha ocurrido en autos, y hay que señalar, como con reiteración lo ha hecho esta Corte, que la expresión “maliciosamente falsa” no implica ni requiere que haya una declaración judicial previa, sino que ella ha de buscarse en los propios antecedentes que presente el proceso respectivo, tal como ha ocurrido en el caso de autos, en que se imputa al contribuyente –a quien se ha favorecido indebidamente con la prescripción ordinaria- haber efectuado declaraciones de impuestos en base a documentos –facturas, claramente irregulares, irregularidades que fueron en los casos que el fallo de primera instancia dejó subsistentes, debidamente comprobadas, sin que el contribuyente, según se dejó establecido en primer grado, haya podido desvirtuar las imputaciones que se le formularon.”*

En otro fallo, la Corte Suprema¹⁰¹ señaló: *“14°) Que, por otro lado, tampoco que el pronunciamiento sobre la malicia de la declaración deba ser efectuado en un proceso paralelo, que en este caso correspondería a la justicia del crimen. En el presenta juicio se liquidan impuestos, por lo que se ventila un asunto enteramente tributario-civil, y entonces, la malicia tiene también ese carácter.”* La Corte agregó además, que sostener lo contrario significaría a que en todos los juicios tributarios civiles que se ventilara esto, debiesen tramitarse juicios penales paralelos que declararan la malicia por sentencia, lo cual no acepta.

Asimismo, la Corte Suprema, en fallo de 20 de abril de 2004, señaló¹⁰²: *“16°. Qué siempre sobre esta materia, es útil hacer notar que lo anterior basta¹⁰³ para que opere la*

¹⁰⁰ En este mismo sentido Sentencia de Corte Suprema de fecha 3 de octubre de 2002.

¹⁰¹ FALLOS DEL MES. N°511, sentencia 4, página 1024.

¹⁰² GACETA JURÍDICA N° 286 de 2004, pág. 330.

¹⁰³ Imputación de malicia y falsedad del SII en sede administrativa.

ampliación del plazo de liquidación, revisión y giro de impuestos, que el artículo 200 del Código Tributario previene de 3 a seis años, ya que el precepto aludido no establece ninguna limitación en cuanto a la forma en que deba hacerse la declaración de tratarse de una declaración maliciosamente falsa, de modo que basta que se haga en la etapa administrativa previa, para que el plazo aumente, y desde luego que no puede pretenderse que ello se haga en un proceso de orden criminal.¹⁰⁴”

En otro fallo, la Corte Suprema, señaló¹⁰⁵ que el alcance de la voz “maliciosamente falsa” no se encuentra circunscrita al ámbito penal, sino que se refiere a un dolo de orden civil-tributario, sin perjuicio que la misma actuación pudiera dar lugar a malicia penal. Asimismo, señaló que la ley no exige para los efectos del artículo 200 que se declare expresamente que las declaraciones son maliciosamente falsas, puesto que tal pronunciamiento sería materia de un juicio tributario penal, lo que tornaría inútil la norma, al impedirse efectuar una liquidación en tanto no concluyere por sentencia ejecutoriada el proceso penal.

En otro fallo, la Corte Suprema en fallo de 20 de mayo de 2003, señaló: *“Ya se ha expresado reiteradamente, en otros asuntos de que ha conocido esta Corte Suprema, que en este caso se trata de una malicia de orden civil, esto es, el conocimiento de estar adjuntando documentos (facturas) no fidedignos o falsos y no de la malicia penal, que constituye un elemento subjetivo del tipo criminal respectivo y que contrariamente a lo que ocurre en esta materia, ha de ser probada. En efecto, en la especie, basta con que el Servicio de Impuestos Internos, en la sede administrativa, o los jueces del fondo, ya en sede judicial, hagan la declaración respectiva, para que el plazo de la prescripción aumente de los tres años, fijada en el inciso primero del artículo 200, antes referido al de seis que fija el inciso segundo, tal como, con acierto, ha ocurrido en el presente caso.”*

Tal como puede apreciarse, para nuestro máximo tribunal el concepto y contenido de la expresión “maliciosamente falsa” no es de orden penal. Es decir, no estaríamos frente a un dolo penal, sino frente a uno “tributario” o “civil-tributario” por lo que no se requiere de

¹⁰⁴ En este mismo sentido Sentencia de Corte Suprema de fecha 17 de diciembre de 1996.

¹⁰⁵ FALLOS DEL MES. N° 511, sentencia 1, página 997.

un procedimiento penal para establecer su configuración. Del mismo modo, el contribuyente no queda resguardado por el estándar de garantías que contempla el procedimiento penal, sino queda sometido al régimen civil, lo cual como bien planteamos más adelante podría resolverse por la vía de aumentar el estándar de exigencia para dar por probada la malicia del contribuyente.

2.2.1.3 Segunda Etapa: Uniformidad de criterio: La posición de la Corte Suprema

Esta línea jurisprudencial que ya se avizoraba desde la primera etapa se ha mantenido en el tiempo, pudiendo observar en diversos fallos que es la misma Corte Suprema, que referenciando los roles de las causas en las que se ha pronunciado en el mismo sentido, alude al concepto de *jurisprudencia uniforme* para delimitar el alcance de aquello que debe entender por *maliciosamente falso* en el contexto de la extensión de los plazos de prescripción.

Así, nuestro máximo tribunal ha señalado respecto al carácter restrictivo y excepcional de la extensión de la prescripción y de la malicia que requiere la norma lo siguiente: *“Al respecto, esta Corte ha declarado que “al ser esta norma [artículo 200 del Código Tributario] una de carácter excepcional, ella debe ser aplicada restrictivamente y, en consecuencia, si se trata del supuesto de declaración maliciosamente falsa, resulta fundamental que quien la presente haya intervenido en la falsedad que se reprocha o que a lo menos tenga un conocimiento de tales irregularidades y un aprovechamiento de ellas en sus propias declaraciones” (SCS Rol N°2828-2010 de 16 de enero de 2013 , Rol N°2741-2013 de 25 de noviembre de 2013 , Rol N°1619-2014 de 29 de enero de 2015 y Rol N°25.118-14 de 30 de septiembre de 2015). Igualmente, se ha sentenciado que “Para que las irregularidades detectadas conduzcan al plazo de prescripción de seis años, se precisa de malicia, vale decir, que lo declarado al ente fiscalizador sea producto de un acto consciente y voluntario del contribuyente a sabiendas que lo declarado no se ajusta a la verdad” (SCS Rol N°32.330-14 de 3 de diciembre de 2015 y Rol N°29.689-14 de 7 de diciembre de 2015)”¹⁰⁶*

¹⁰⁶ CORTE SUPREMA ROL 3364-2015. Sentencia de fecha 22 de marzo de 2016.

Luego, nuestro Máximo Tribunal refuerza la idea señalando que, no basta la omisión de la declaración de una partida del ejercicio para que se pueda calificar que ésta en su totalidad es maliciosamente falsa, sino que además se debe acreditar que el contribuyente era consciente de la omisión, o no podía menos que saberlo, y que dicha actuación le permitiría incumplir una norma legal tributaria en su beneficio: *“De ese modo, conforme a la jurisprudencia uniforme de esta Corte, no basta en el caso sub lite para afirmar que la declaración anual de impuesto a la renta del año tributario 2009 del contribuyente es maliciosamente falsa, con acreditar que sabía que no estaba incluyendo en ella las sumas retiradas de la Sociedad Agrícola y Comercial Mauro Ltda., punto que ni siquiera está en controversia, pues precisamente el contribuyente sostiene que no existía la obligación legal de incluirlas -, por ende, que la declaración no es falsa ideológicamente-, al acogerse al beneficio que permite la postergación del impuesto global complementario por la reinversión de las sumas retiradas. Entonces, para afirmar que se trata de una declaración maliciosamente falsa se requiere además establecer que el contribuyente incurrió en esa omisión no obstante que estaba consciente, o no podía no estarlo según las circunstancias del caso, de que con ello incumplía una obligación legal, en otras palabras, que sabía que era falsa su declaración porque a su vez, estaba al tanto de que no podía acogerse al beneficio de postergar la tributación por incumplir los requisitos legales necesarios para ello”*.¹⁰⁷ En el caso particular, el argumento del SII era señalar que en atención a que el contribuyente no había declarado como retiradas las partidas sujetas al beneficio de reinversión, ello convertía la declaración automáticamente en maliciosamente falsa y con ello era posible aumentar los plazos de prescripción en favor del Fisco. El caso a nuestro juicio es un ejemplo de la errada utilización por parte del Servicio de Impuestos Internos de la extensión de los plazos de prescripción. En el caso particular, si el ente fiscalizador estimó que no se cumplían los requisitos de la reinversión, debió haber emitido dentro de los plazos de prescripción ordinaria las liquidaciones correspondientes a los impuestos que se detonaren por no haberse producido los efectos propios de la reinversión de utilidades. Sin embargo, en ningún caso, la falta de cumplimiento de un requisito para el uso de un beneficio tributario no convierte en ningún caso las declaraciones de los contribuyentes en maliciosamente falsas.

¹⁰⁷ CORTE SUPREMA ROL 3364-2015. Sentencia de fecha 22 de marzo de 2016.

La Corte Suprema concluye el argumento señalando que ha sido el propio Servicio de Impuestos Internos, quien ha indicado que la falsedad de la declaración debe ser *maliciosa*, es decir, debe ser producto de un acto consciente del declarante: “*Por lo demás, el propio Director del Servicio de Impuestos Internos adhiere a este criterio, al dictaminar en el punto 3.8 de la Circular N°73 de 11 de octubre de 2001 que “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”.*

Pues bien, así entendido el concepto “malicioso”, el tribunal no dio por acreditadas circunstancias de hecho que permitan entenderla por concurrente en la especie, muy al contrario, afirmó en el basamento 16° que “no existe antecedente alguno que permita concluir que tal intención ha existido” [que quien supo o no pudo menos que haber sabido que lo declarado no se ajusta a la verdad], con lo cual entonces no ha incurrido en el error de derecho denunciado al definir la malicia ni al no tenerla por demostrada en el caso sub judice”.¹⁰⁸

El fallo citado reproduce la jurisprudencia uniforme de la Corte Suprema respecto a aquello que debe entenderse como maliciosamente falso para aplicar la norma excepcional de prescripción extraordinaria. En este sentido, nos parece adecuado reproducir únicamente esta sentencia para dar cuenta de la posición de nuestro máximo tribunal, precisamente porque es la propia Corte Suprema quien enunciando los roles de las sentencias en los que se ha generado su pronunciamiento los califica como *jurisprudencia uniforme*.

Finalmente, a continuación, se reproducen algunos pasajes relevantes de una sentencia reciente en la cual nuestro máximo tribunal desecha la existencia de una investigación criminal en contra del contribuyente como causal suficiente para dar por acreditado que la declaración sea *maliciosamente falsa*, confirmando que dicha malicia debe ser

¹⁰⁸ CORTE SUPREMA ROL 3364-2015. Sentencia de fecha 22 de marzo de 2016.

debidamente acreditada por el Servicio de Impuestos Internos más allá de meros enunciados.

“Que el aludido fundamento entregado por la sentencia impugnada resulta incapaz de sostener su conclusión, puesto que toda subdeclaración de ingresos conlleva necesariamente una falta de verdad en la misma, sin embargo, esa sola circunstancia debe -por regla general- revisarse dentro del plazo ordinario de prescripción, a excepción que se esté en alguna de las dos hipótesis del inciso 2° del artículo 200 del Código Tributario que, en el caso que nos ocupa, corresponde a justificar que la declaración presentada fue maliciosamente falsa. De lo contrario, todas las declaraciones de menores ingresos serían automáticamente “maliciosamente falsas”.

En consecuencia, el análisis del fallo impugnado sólo estableció la falta de verdad de las declaraciones pero no se hizo cargo de explicar por qué razón dicha carencia conlleva - en el caso específico- aparejada malicia por parte del contribuyente que permita al órgano fiscalizador asilarse en el plazo extraordinario de prescripción. La prueba del elemento subjetivo “malicia” recae sobre el Servicio de Impuestos Internos, como lo ha señalado este tribunal en sus decisiones.

Que, a falta de un análisis sobre el particular en el fallo, útil resulta revisar las liquidaciones objeto de la litis donde se señala como antecedente de las mismas lo siguiente: “Producto de la investigación efectuada por el Departamento de Delitos Tributarios, dependiente de la Subdirección Jurídica de este Servicio, se puso en conocimiento mediante Citación N° 47-4, de fecha 30.04.2009, el resultado de la investigación practicada, mediante la cual se pudo determinar que Ud. percibió ingresos que no fueron incluidos en sus respectivas declaraciones de renta, ni pagó los impuestos correspondientes a los años tributarios 2003 a 2005”.

En función de tal información es posible concluir que la malicia se explica a partir de la existencia de una investigación criminal en contra del reclamante, sin embargo, la propia sentencia de primer grado reconoce que el proceso seguido a consecuencia de la referida investigación por el presunto delito contemplado en el artículo 97 N°4 del Código Tributario, esto es, la presentación de declaraciones maliciosamente incompletas o

*falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda, terminó con la absolución del contribuyente, razón por la cual no está en condiciones de servir de justificante al aumento del plazo de prescripción, por lo que la prueba exigible al ente fiscalizador no se produjo*¹⁰⁹.

3 Doctrina Nacional. Comentarios

La escasa doctrina que existe al respecto, lógicamente ha considerado en la elaboración de sus posturas la jurisprudencia de nuestros Tribunales Superiores de Justicia, la cual ya hemos reproducido en todos aquellos pasajes que resultan interesantes en cuanto a la definición, delimitación o función de la expresión “maliciosamente falsa” que utiliza el artículo 200 del Código Tributario.

En primer término, constatemos un hecho importante de modo de contextualizar el contenido o función del concepto. Para la normativa civil que regula la prescripción extintiva o liberatoria, la buena o mala fe del prescribiente no tiene relevancia o acarrea consecuencia jurídica alguna. Los términos de prescripción están dados (en su extensión) por el tipo o naturaleza de la acción que se trate¹¹⁰.

Para Félix Urcullú Molina¹¹¹ *“nos encontramos de una disposición propia del Derecho Tributario, que no la encontramos en el Derecho Privado, pues, como ya hemos dicho en la primera parte de este trabajo, la buena o mala fe del prescribiente no desempeña papel alguno en la prescripción extintiva”*.

En materia tributaria, ya sabemos que este elemento subjetivo juega un rol fundamental. La ley tributaria simplemente agrega la expresión (“maliciosamente falsa”) pero no entrega ninguna regulación al respecto. Ahora, el legislador no utilizó los conceptos civiles que normalmente ocupa para referirse a esta intención. No señaló “mala fe”, por

¹⁰⁹CORTE SUPREMA ROL 92.881-2016. Sentencia de fecha 3 de septiembre de 2018.

¹¹⁰ PEIRANO ZÚNIGA, Paola. Ob.cit., pág. 66.

¹¹¹ En: UGALDE PRIETO, Rodrigo; y GARCÍA ESCOBAR, Jaime. “La Prescripción en Materia Tributaria”. 2° edición 2009, editorial Legal Publishing, pág. 23. La cita es la que sigue: URCULLÚ MOLINA, Félix. “De la Prescripción Extintiva en los Tributos Fiscalizados por la Dirección de Impuestos Internos. Editorial Jurídica de Chile. 1963, pág. 30.

ejemplo. Por el contrario, y tal como vimos en el primer capítulo de este trabajo, el legislador utilizó un concepto idéntico al que utiliza en el artículo 97 para describir delitos tributarios. La expresión “maliciosamente falsa” aparece entonces con un marcado tinte penal.

Para algunos autores¹¹², al verificarse una declaración “maliciosamente falsa” cabría preguntarse si se configura la figura contenida en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario¹¹³. Al respecto, señalan que los efectos contenidos en cada norma en los hechos serían diferentes. Lógicamente en un caso estamos ante el elemento subjetivo del tipo penal, y en el otro no, teniendo la única consecuencia de aumento del término de prescripción tantas veces comentado. Lo anterior no es suficiente de modo de verificar si la expresión en cuestión posee o no idéntico contenido normativo.

La expresión “maliciosamente falsa” del artículo 200, ¿es completamente distinta de aquella idéntica expresión del artículo 97 N° 4?. Si optamos por la afirmativa, será correcto concordar con lo establecido por la Corte Suprema, que en unos de sus fallos en torno a señaló que *“tratándose de la expresión “maliciosamente falsa”, del artículo 200 inciso 2° del Código Tributario, ya se ha expresado reiteradamente, que en este caso se trata de una **malicia de orden tributario, esto es, la conciencia que tiene el contribuyente de que está adjuntando documentos no fidedignos o falsos, o que está ocultando antecedentes con el objeto de disminuir sus impuestos, como en este caso, y no de la malicia o dolo penal, como elemento subjetivo del tipo, o del dolo civil que por lo general debe probarse. En efecto, en la especie, basta con que el Servicio de Impuestos Internos, en sede administrativa o jurisdiccional, detecte una conducta omisiva o falsedad en los antecedentes presentados por los contribuyentes en sus declaraciones, para que el plazo de la prescripción aumente de los tres años, fijado en el inciso primero del artículo 200, al de seis años que establece el inciso segundo, tal como, con acierto, ha ocurrido en el presente caso.”*** Con lo anterior, ¿debiésemos señalar que la hipótesis del artículo 200 constituye una “malicia tributaria”?

¹¹² PEIRANO ZÚNIGA, Paola. Ob.cit., pág. 70.

¹¹³ En dicho caso la expresión es idéntica.

O bien, debiésemos considerar más acertado decir que es una malicia de orden civil, como ha señalado la misma Corte en esta otra sentencia: *“Ya se ha expresado reiteradamente, en otros asuntos de que ha conocido esta Corte Suprema, que en este caso se trata de una **malicia de orden civil**, esto es, el conocimiento de estar adjuntando documentos (facturas) no fidedignos o falsos y no de la malicia penal, que constituye un elemento subjetivo del tipo criminal respectivo y que contrariamente a lo que ocurre en esta materia, ha de ser probada. **En efecto, en la especie, basta con que el Servicio de Impuestos Internos, en la sede administrativa, o los jueces del fondo, ya en sede judicial, hagan la declaración respectiva**, para que el plazo de la prescripción aumente de los tres años, fijada en el inciso primero del artículo 200, antes referido al de seis que fija el inciso segundo, tal como, con acierto, ha ocurrido en el presente caso.”*

A nuestro parecer, la norma del artículo 200 está construida utilizando la faz subjetiva del tipo penal de los delitos tributarios. Términos idénticos no pueden ser entregados a una mera coincidencia, y ser despojados de su idéntico contenido normativo. En este sentido, el considerar la expresión en torno a un contenido de dolo “civil o tributario” significa despojar al contribuyente de las garantías que un procedimiento penal implica.

Si bien, tal como indicamos más adelante no proponemos que la calificación de la declaración como *maliciosamente falsa* se realice en el contexto de un proceso penal - ni infraccional- sin embargo, sí resulta necesario establecer garantías suficientes en favor de los contribuyentes que evite una aplicación arbitraria de un concepto que supone dar por acreditada la mala fe del contribuyente.

En este punto, nos parece muy acertada la argumentación del profesor VAN WEEZEL, al señalar¹¹⁴ que *“los esfuerzos que realiza la jurisprudencia para hacer plausible la distinción (entre dolo civil tributario y penal en la descripción) son dignos de atención, pero a nuestro juicio infructuosos en todos los casos se trata del dolo como forma de evitabilidad; lo único que cambia es el tipo legal de referencia – en un caso es la figura legal del inciso 1° del artículo 97 del Código Tributario, y en el otro del inciso 2° del artículo 200 -, que asocia a su verificación diversas consecuencias jurídicas. Son estas*

¹¹⁴ VAN WEEZEL, Alex. Ob.cit., pág. 71.

últimas las que el legislador, las que en el caso del artículo 200, no ha considerado lo suficientemente graves como para sustraerlas a las facultades (por lo demás, no sujetas a control) de la administración. Esta decisión del legislador es criticable, pero no puede enmendarse pretendiendo una distinción conceptual que no existe”.

En definitiva, adoptamos una postura que no puede prescindir del contenido normativo de la expresión “maliciosamente falso”, construida desde la fase subjetiva del dolo.

CAPÍTULO CUARTO: “LA CARGA DE LA PRUEBA TRATÁNDOSE DE DECLARACIONES MALICIOSAMENTE FALSAS”

1. Generalidades

La buena fe es un principio que inspira a todo nuestro ordenamiento jurídico. En este mismo sentido la buena fe se presume, y la mala fe o el dolo correspondiente sea probado por quien lo alega¹¹⁵.

Sobre la base de lo anterior, debiésemos concluir que, si el Servicio de Impuestos Internos señala que la declaración de un contribuyente es “maliciosamente falsa”, corresponderá que acredite tal circunstancia.

2. Carga de la Prueba tratándose de Declaraciones Maliciosamente Falsas

Independientemente de qué postura se adopte respecto del carácter, función o contenido respecto de la expresión “maliciosamente falsa” contenida en el artículo 200 inciso 2° del Código Tributario, es decir, independientemente de que se considere que este es un concepto de naturaleza civil, civil tributario o penal, si la autoridad tributaria alega dicha circunstancia, deberá probarlo.

¹¹⁵ Artículo 707 del Código Civil, en relación al 2 del Código Tributario.

En la práctica, serán los funcionarios quienes calificarán las declaraciones de “maliciosamente falsas” por lo que resulta relevante volver sobre las instrucciones administrativas que existen al respecto.

Al respecto, la mencionada Circular N° 73 de 2001, señala; *“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*¹¹⁶. La redacción anterior, es acorde con lo mencionado en torno a que será la autoridad quien deberá acreditar que una declaración es maliciosamente falsa.

Agrega la referida Circular, 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 a su mala fe.”*

La instrucción transcrita es clara en cuanto a la carga probatoria, si bien los funcionarios califican el carácter de malicioso, están obligados a “fundar” tales alegaciones.

En cuanto a la jurisprudencia de los tribunales superiores de justicia, éstos mayoritariamente desde un inicio, han indicado que será “en sede administrativa o jurisdiccional” dónde deberá acreditarse el carácter de malicioso¹¹⁷. Así, la Corte Suprema, en Rol N° 2765 de 2005, señaló: *“En efecto, en la especie, basta con que el Servicio de Impuestos Internos, en sede administrativa o jurisdiccional, detecte una conducta omisiva o falsedad en los antecedentes presentados por los contribuyentes en sus declaraciones, para que el plazo de la prescripción aumente de los tres años, fijado en el inciso primero del artículo 200, al de seis años que establece el inciso segundo, tal como, con acierto, ha ocurrido en el presente caso.”* .

¹¹⁶ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 73 de 11 de octubre de 2001.

¹¹⁷ Tal como se comentara en el capítulo anterior, la discusión se ha centrado en cuanto al carácter del procedimiento o la competencia de Juez que analizará la prueba.

Lo anterior, debemos entenderlo como obligación probatoria jurisdiccional. El fallo precitado si bien hace mención de la sede administrativa, entendemos que lo señala tratándose de casos en que los funcionarios calificaron la malicia, y en definitiva el contribuyente no dedujo reclamo, situación en la cual su determinación habría sido definitiva.

En el mismo sentido se ha pronunciado la Corte Suprema en fallos más recientes, confirmando dos cuestiones que resultan de toda relevancia en este apartado. La primera es que la carga de la prueba cuando se imputa la malicia de la declaración sobre el Servicio de Impuestos Internos. La segunda, que es consecuencia de la primera, da cuenta que la inactividad probatoria del contribuyente en este sentido, no le genera ningún perjuicio.

Al respecto la Corte Suprema, descartando la aplicación del artículo 21 del Código Tributario como norma de carga de la prueba en materia tributaria en este tipo de casos ha señalado: *“Que en lo referente a la falsa aplicación del artículo 200, inciso 2°, y 21 del Código Tributario, manifiesta el recurso que la sentencia invierte la carga de la prueba al exigir al Servicio la acreditación de una conducta dolosa del contribuyente para hacer aplicable la extensión del plazo de prescripción del inciso segundo del artículo 200 del Código Tributario, en circunstancias que la norma no la requiere. De contrario, es el contribuyente quien debe demostrar la verdad de sus declaraciones y que no incurrió en una declaración maliciosamente falsa, ya que tiene el peso de la prueba conforme con el artículo 21 del Código Tributario.*

Sobre este asunto, esta Corte ha resuelto que el elemento malicia “que se concreta en lo malicioso de la falsedad de la declaración, debe ser acreditado por el Servicio de Impuestos Internos ... Que el deber procesal que corresponde al fiscalizador no se satisface con la mera declaración de no presentar declaración, sino que se transforma aquí en la obligación de imputar y demostrar la malicia, sin perjuicio del derecho del contribuyente de aportar la prueba que estime pertinente en aval de su teoría, pero su

indiferencia en ese sentido no le puede acarrear ningún perjuicio” (SCS Rol N°32.330-14 de 3 de diciembre de 2015 y Rol N°29.689-14 de 7 de diciembre de 2015)”¹¹⁸.

En el mismo sentido, reproducimos pasajes de otra sentencia de la Corte Suprema de diciembre de 2014: *“Que para efectos de precisar el plazo de prescripción aplicable es menester recordar que la contribuyente presentó su declaración de impuesto en el periodo auditado, pero se emitieron las liquidaciones reclamadas tras constatare diferencias en la determinación de impuestos. Para que las irregularidades detectadas conduzcan al plazo de prescripción de seis años, se precisa malicia, vale decir, que lo declarado al ente fiscalizador sea producto de un acto consciente y voluntario del contribuyente a sabiendas que lo declarado no se ajusta a la verdad. Dicho elemento, que se concreta en lo malicioso de la falsedad de la declaración, debe ser acreditado por el Servicio de Impuestos Internos.*

“Que el deber procesal que corresponde al fiscalizador no se satisface con la mera declaración de no presentar la declaración, sino que se transforma aquí en la obligación de imputar y demostrar la malicia, sin perjuicio del derecho del contribuyente de aportar la prueba que estime pertinente en aval de su teoría, pero su indiferencia en ese sentido no le puede acarrear ningún perjuicio”¹¹⁹.

Agrega además una cuestión que nos merece la pena destacar. Esto es, que la malicia que se imputa al contribuyente debe pasar necesariamente por un término probatorio que permita dar por acreditado este hecho, no pudiendo prescindirse de recibir la causa a prueba en todas aquellas causas en que se pretenda aplicar la prescripción extraordinaria: *“Que, en el caso en estudio, la declaración fue oportunamente presentada solo se omitió una de sus partidas. La causa no se recibió a prueba, de manera que la prueba de la malicia no fue una cuestión especialmente ventilada en autos, bastando al tribunal la omisión para extender el plazo de prescripción. Tampoco se permitió al contribuyente aportar antecedentes de respaldo de sus aseveraciones, dado la falta de término probatorio”.*

¹¹⁸ CORTE SUPREMA ROL 3364-2015. Sentencia de fecha 22 de marzo de 2016.

¹¹⁹ En el mismo sentido SCS Rol 29.689-2014 de fecha 7 de diciembre de 2015. Agrega que el deber procesal del fiscalizador, no se satisface con el mero silencio del contribuyente.

Que, de modo, los sucesos que motivan las liquidaciones no abarcan todos los extremos de la imputación en los términos que exige la ley sustantiva para duplicar los plazos de prescripción, debiendo ajustar el Servicio al término de tres años [...]”

A esta conclusión de la jurisprudencia, habrá que agregar al análisis dos normas más. Una de ellas, el artículo 1698 del Código Civil, norma que obliga probar las obligaciones o su extinción a quien alega cualquiera de dichas circunstancias. La otra norma, es el artículo 21 del Código Tributario, que señala en su inciso 1°: *“Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.”*

De una primera lectura, pareciera que la norma transcrita invierte la regla general en materia de carga de la prueba¹²⁰. Parte de la doctrina discrepa de dicha postura. Rodrigo Ugalde, señala: *“Creemos que el artículo 1698 del Código Civil si es aplicable cuando se trata de la prueba de las obligaciones tributarias, siendo insuficiente para solucionar este tema el artículo 21 del Código Tributario, pues ambas normas se complementan. Reiteramos que, en nuestra opinión, ambas normas se refieren a la carga de la prueba y lo que hace el artículo 21 del Código Tributario es desarrollar los principios del artículo 1698 del Código Civil, siempre partiendo de la base de que la prueba de la existencia de la obligación tributaria le corresponde al sujeto activo de la misma y que, una vez probada ésta, le corresponderá al contribuyente la carga de la prueba de los hechos impeditivos o extintivos de la misma.”*¹²¹

Luego, el inciso 2° del mencionado artículo 21 del Código Tributario, señala que *“el Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas*

¹²⁰ Dicha postura ha sido sostenida por la Corte Suprema. Fallos de 13 de noviembre de 2000 y 1 de abril de 2003. En: UGALDE PRIETO, Rodrigo. “Prueba de las Obligaciones Tributarias”. 1° edición 2004. Editorial Lexisnexis. Pág. 10-11.

¹²¹ UGALDE PRIETO, Rodrigo. “Prueba de las Obligaciones Tributarias”. 1° edición 2004. Editorial Lexisnexis. Pág. 10-11.

declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos.” Este inciso segundo, en nuestra opinión refuerza todo lo dicho toda vez que el Servicio para prescindir de las declaraciones o antecedentes deberá considerarlos no fidedignos, situación la cual de acuerdo a las reglas generales, deberá probar. Al respecto, la Corte Suprema en sentencia de 17 de marzo de 1999, señaló:” Que, de lo enunciado se sigue que en los descargos la contribuyente puede valerse, entre otros elementos de prueba, de sus libros de contabilidad y documentos en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, a los que deberá atenerse el Servicio, salvo que éstos con fundamentos suficientes se declaren no fidedignos y por lo mismo carentes de credibilidad o verisimilitud”¹²².

De la anterior sentencia, se desprende claramente, la obligación de prueba que recae sobre el Servicio de Impuestos Internos en el caso concreto.

Sobre ambas normas habría que realizar además algunas consideraciones, que guardan relación con una errada interpretación del artículo 21 del Código Tributario en torno a presumir que dicha norma establece una regla de carga de la prueba que alteraría la norma general del artículo 1698 de Código Civil, para hacerla recaer de forma exclusiva sobre los contribuyentes.

Dicha interpretación proviene de hacer extensiva una norma ubicada en orgánicamente entre las disposiciones que sujetan las fiscalizaciones administrativas y que sólo tiene fundamento en función del principio de autodeclaración que rige el sistema tributario nacional. Sin embargo, pretender hacer extensivo el inciso primero del artículo en comento para concluir que se trata de una norma de carga de prueba en sede jurisdiccional en un procedimiento contencioso administrativo de plena jurisdicción, claramente atenta contra el derecho a la tutela judicial efectiva. En este mismo sentido, la doctrina agrega: *“el problema se encuentra en que se la interpretación y aplicación del onus probandi es tan extrema y va unidad a una facultad de acusación sin prueba tan ilimitada, que a mi juicio, es claramente contraria al principio (y derecho constitucional) del debido proceso y al derecho fundamental de la tutela judicial efectiva”*¹²³

¹²² En: UGALDE PRIETO, Rodrigo. Ob.cit., pág. 16.

¹²³ MASBERNAT, Patricio. “*sentencias recientes en materia tributaria de las Cortes de Apelaciones y de la Corte Suprema*” Revista Ius et Praxis, Año 16, N° 1, 2010, pp. 467 – 482.

En gran medida, esta errada interpretación y aplicación se debe a la ausencia en nuestro ordenamiento jurídico tributario, de una norma clara que resuelva de forma directa y efectiva la carga de la prueba¹²⁴, lo que se ve aún más agravado cuando nuestros tribunales se apegan a las interpretaciones del Servicio sin realizar un análisis más acabado de las disposiciones existentes, lo que parece desconocer el carácter de parte del ente fiscalizador en los procedimientos jurisdiccionales. Tal como complementa Masbernat: *“en algunas causas existe cierto apego de las Cortes de Apelaciones a las opiniones del SII como si fueran generalmente vinculantes, e incluso, complementarias de la legislación tributaria”*¹²⁵

En cualquier caso, independiente de las consecuencias lógicas de regirse un principio autodeclaración de impuestos y de las discusiones que puedan darse sobre la carga de la prueba en sede jurisdiccional en general, lo cual, no abordaremos por la extensión que ello requeriría y regresando al tema que motiva este trabajo, creemos que todos los actores de la relación jurídica tributaria directa o indirectamente asumen y concuerdan que la carga probatoria tratándose de una declaración “maliciosamente falsa” será de quien lo señala, esto es, del Servicio de Impuestos Internos.

CAPÍTULO QUINTO: ESTÁNDAR PROBATORIO COMO UNA FORMA DE GARANTÍA PARA LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

De forma previa a la entrada en vigencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, no existía en el Código Tributario una norma que diera cuenta de cuál era la forma en que el Juez debía valorar la prueba aportada al proceso.

Esto daba la sensación a menudo, de que no existían reglas de valoración clara sobre la prueba aportada por los contribuyentes, pese a que por disposición expresa del mismo

¹²⁴ WAHN, WERNER. *“Nuevas perspectivas y orientaciones sobre carga de la prueba en el derecho tributario. Algunas reflexiones a propósito de un fallo actual”* EN Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción. Diciembre de 2018, p. 63-85.

¹²⁵ MASBERNAT, P. ob. Cit.

Código Tributario debían aplicarse las normas del Código de Procedimiento Civil sobre el sistema de prueba legal tasada. Lo anterior tenía su origen en que habitualmente, las sentencias reproducían los fundamentos esgrimidos en los informes del fiscalizador -o de sus ampliaciones- sin que existiera un razonamiento probatorio que cumpliera el estándar que la misma ley mandataba.

Con la entrada en vigencia de la Ley 20.322 de 2009 que creó la Justicia Tributaria y Aduanera, se incluyó en el artículo 132 inciso 14¹²⁶ del Código Tributario la sana crítica como sistema de valoración probatoria. Esta norma vino a establecer expresamente un sistema de valoración probatoria aplicable a los procedimientos tributarios, estableciendo que: *“La prueba será apreciada por el Juez Tributario y Aduanero de conformidad con las reglas de la sana crítica. Al apreciar las pruebas de esta manera, el tribunal deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador”*.

Este sistema de libre valoración tiene algunas limitaciones como el valor preferente de la contabilidad o la imposibilidad de acreditar actos solemnes por otros medios que no sean los dispuestos por la ley, lo cual pretende armonizar y controlar la valoración del juez en relación a otras disposiciones del Código Tributario como las que reglan la contabilidad.

Así, si bien la Ley 20.322 estableció un sistema de valoración de prueba basado en las reglas de la sana crítica, nada dijo sobre el estándar probatorio aplicable a los procedimientos tributarios, lo cual sigue la misma tendencia de las demás reformas procesales en que se ha establecido dicho sistema de valoración, a excepción del Código Procesal Penal, que además de establecer la sana crítica como sistema de

¹²⁶ Actualmente corresponde al inciso 15° como resultado de la reforma que introdujo la Ley N°21.039 de 2017.

probatorio, incluye en su artículo 340 una norma sobre estándar que exige para dar por acreditados los hechos, que el sentenciador llegue a un grado de convicción que vaya más allá de toda duda razonable.

Si bien, sistema de valoración y estándar son dos conceptos que se encuentran estrechamente relacionados, es posible distinguirlos con claridad. Así, mientras que la *valoración de la prueba* es el procedimiento dirigido a determinar la verdad de ciertas circunstancias de hecho, mediante el cual el sentenciador, a través de un proceso intelectual busca extraer en la medida de lo posible, la verdad detrás de los medios de prueba que se encuentren incorporados en la causa¹²⁷; el *estándar de prueba* corresponde a un instrumento procesal que permite al sentenciador conocer el nivel de certeza exigido para que los presupuestos fácticos que han sido invocados por las partes dentro del proceso judicial, puedan ser considerados como verdaderos. Dicho de otro modo, se trata del umbral que permite saber si un relato puede considerarse probado dentro de un proceso¹²⁸.

Dicho de otra forma, la valoración de la prueba en sentido estricto permite analizar la evidencia rendida y determinar, a raíz de ello, qué probabilidad hay de que los presupuestos fácticos involucrados sean verdaderos. En cambio, el estándar de prueba establece el grado de probabilidad exigido para considerar a dicha hipótesis como verdadera¹²⁹.

Ya hemos indicado que tanto la jurisprudencia como la doctrina, se encuentran contestes en que para la aplicación de la prescripción extraordinaria bajo la causal de que la declaración del contribuyente sea *maliciosamente falsa*, se requiere que la malicia sea acreditada por parte del Servicio de Impuestos Internos. Sin embargo, si bien existe consenso en que no basta con que la declaración sea falsa, sino que ésta debe haber sido falseada con malicia, esto, el conocimiento del contribuyente del potencial perjuicio

¹²⁷ TARUFFO Michele. “Simplemente la verdad, El juez y la construcción de los hechos”. Traducción Daniela Accatino, Madrid, Marcial Pons, 2010. p. 184.

¹²⁸ LARROUCAU Jorge. “Hacia un estándar de prueba civil” EN Revista Chilena de Derecho, vol. 39 (3). 2012, p. 783.

¹²⁹ VON HASSELT, Roberto. “El estándar de prueba en materia infraccional”. Revista Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, 2015. p. 213.

fiscal de dicha falsedad, nada se ha dicho sobre cuál es el estándar de exigencia probatoria que se requiere para dar por acreditada dicha malicia.

A continuación, se expone brevemente cuáles son los estándares probatorios sobre los cuales ha distinguido la doctrina. Luego, se indican las razones por las cuales el estándar exigible para la declaración de malicia en la declaración debiera más exigente que el estándar habitual del procedimiento general de reclamo.

El primer estándar de prueba aplicable a la mayoría de las cuestiones civiles en gran parte de las legislaciones comparadas, en especial en la cultura anglosajona, corresponde al de *prueba preponderante* o *prevaleciente*, que opera bajo una regla de $P > 0,5$, mediante la cual, una hipótesis se considerará probada si su grado de confirmación es superior al de la hipótesis contraria¹³⁰. Es decir, para que un hecho pueda darse por probado es necesario que su ocurrencia sea más probable que su no ocurrencia. Esta regla de estándar probatorio se utiliza en los temas de carácter *civil* precisamente porque los intereses que se contraponen entre las partes suelen ser de igual valor, de manera tal que al aplicar dicha regla, se garantiza una distribución equitativa de los riesgos de errores entre las partes, lo que permite minimizar el número de veredictos erróneos distribuidos entre falsos positivos y falsos negativos.

Éste es el estándar que nuestros tribunales aplicarían en el procedimiento general de reclamo, al asignar un carácter *civil* a las liquidaciones de impuestos -y los intereses y multas que en algunas ocasiones acceden a estos-. Como es posible advertir desde ya, la calificación de una declaración como maliciosamente falsa y las consecuencias que derivan de ello, permiten concluir a priori que dicha regla de estándar no permite resguardar las garantías de los contribuyentes en atención al dolo que se atribuye al reclamante y al origen penal del concepto que se pretende aplicar.

En la otra vereda, es posible encontrar el estándar de *más allá de toda duda razonable* aplicable a los procedimientos penales. Se trata de un estándar de prueba mucho más exigente que el de mera preponderancia de prueba, cuyo objeto es acercarse lo más

¹³⁰ FERRER, Jordi. "La Valoración Racional de la Prueba". Marcial Pons, Madrid, 2007. p. 47.

posible a la veracidad del enunciado de hecho, estimándose por algunos autores en torno al 95% de probabilidades de que el hecho haya ocurrido efectivamente¹³¹.

Es por ello que este tipo de estándar es el utilizado en los procesos penales, pues demuestra una concepción ético-política bastante clara, dar primacía a la finalidad de que ningún inocente sea condenado por sobre el objetivo de que ningún culpable sea absuelto, tolerando el mayor número de falsos negativos a fin de reducir al mínimo el número de falsos positivos. Así, este nivel de exigencia es complementario con el principio de presunción de inocencia, pues permite garantizarlo y hacerlo operativo al distribuir los riesgos de error a favor del demandado, estableciendo una mayor exigencia a la parte acusadora¹³².

Tal como indican Horvitz y López: *“[en los Estados Unidos] el estándar de convicción de más allá de toda duda razonable (“beyond a reasonable doubt”) es el estándar que se aplica a los casos criminales, en oposición al estándar probatorio de la “preponderancia de la evidencia” (“preponderance of evidence” que es el que se aplica a los casos civiles. La diferencia entre ambos estándares es que el primero resulta considerablemente más exigente, ya que mientras al demandante en un juicio civil le basta para obtener una condena, presentar una prueba más convincente que la del demandado, en un juicio criminal la prueba debe despejar en la mente del juzgador toda duda razonable acerca de los términos de la acusación presentada en contra del imputado. En otras palabras, el juicio penal no es una contienda en la que el tribunal se pronuncia sobre cuál de las dos versiones ante él presentadas es “mejor” sino que es un método para determinar con certeza la existencia del delito y la participación del acusado, de modo que si ello no se logra debe absolverse, incluso si no se encuentran probados los enunciados fácticos que demostrarían la inocencia del acusado.*

Poniendo el énfasis en esta diferencia, se ha dicho que el “el objetivo de un juicio criminal no es elegir la mejor historia entre las partes. Antes bien, es determinar si la única

¹³¹ TARUFFO, Michele. Páginas sobre justicia civil. Traducción Maximiliano Aramburo, Madrid, Marcial Pons. 2009, p. 425.

¹³² VAN HASSELT, R. ob. Cit. p. 220.

*explicación plausible del evento en cuestión o no que el acusado es culpable en los términos en que ha sido acusado*¹³³.

El fundamento para esta mayor exigencia explícito en *Winship*, que correspondería al primer caso en que se declaró este estándar como una exigencia constitucional en los Estados Unidos. Así, la Suprema Corte indicó “*el estándar de duda razonable juega un rol vital en el esquema del procedimiento penal norteamericano porque es el principal instrumento para reducir el riesgo de condenas fundadas en errores de hecho, proporcionando así una sustancia concreta a la presunción de inocencia. [...] El requerimiento de más allá de toda duda razonable desempeñaría un rol vital en nuestro sistema de justicia criminal por diferentes razones. El acusado durante una persecución penal tiene un juego de intereses de inmensa importancia, tanto a causa de la posibilidad de que pueda perder su libertad en virtud de la condena, como a causa de la certeza de que será estigmatizado por la condena*”.¹³⁴

Este estándar de exigencia sería el aplicable según el propio Servicio de Impuestos Internos en materia de prescripción extraordinaria en aquellos casos en que pretende hacerse extensiva la *malicia de la declaración* de una sociedad a sus socios. Al respecto, la Circular 73 de 2001 indica en lo pertinente: “*Al respecto, esta Dirección estima que el hecho de determinarse que la declaración presentada por la sociedad es "maliciosamente falsa" por sí solo, no permite calificar de igual manera a las declaraciones presentadas por los socios. En efecto, para los fines de la ampliación de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200° del Código respecto de éstos, deberá probarse más allá de toda duda razonable, el conocimiento que éstos tenían de que lo declarado personalmente por ellos era falso. A tal fin, podría hacerse valer como antecedente para demostrar dicho conocimiento la circunstancia que los socios hayan actuado personalmente en la preparación de la declaración de la sociedad o que, atendido el cargo que desempeñan en la misma no hayan podido sustraerse del conocimiento de la falsedad incurrida en la declaración. En todo caso esta*

¹³³ HORVITZ, María Inés y LÓPEZ Julián. *Derecho Procesal Penal*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, 2004. Tomo II, p. 157.

¹³⁴ HORVITZ, María Inés y LÓPEZ Julián, p. 158.

es una cuestión de hecho, **que debe aparecer revestida de pruebas suficientes que lo demuestren en forma indubitable**¹³⁵. (énfasis agregado).

Sin embargo, entre ambos estándares, se asoma una tercera posibilidad, denominado estándar de *prueba clara y convincente*. Este estándar implica un mayor umbral de exigencia probatoria para dar por probado un hecho que el de prueba preponderante, pero menor que el estándar de más allá de toda duda razonable, y se encuentra destinado a ser aplicado en materias donde el riesgo de una decisión errónea por parte del sistema judicial puede afectar importantes intereses individuales.

Así, el estándar de prueba clara y convincente exige que el juez pueda dar por acreditado un presupuesto fáctico cuando la evidencia disponible se desprenda de forma relativamente categórica, es decir, en aquellos casos en que es mucho más probable, o altamente más probable de que haya ocurrido a que no haya ocurrido el hecho y se utiliza en asuntos vistos en sede civil, donde es necesario en virtud de los principios jurídicos involucrados en cada caso distribuir la carga del riesgo en favor de quien se encontraría más perjudicado¹³⁶.

En Inglaterra este aumento en el umbral se ha logrado mediante un estándar intermedio entre el civil y el criminal llamado —*Higher Standard of Proof*, utilizado frente a conductas que, teniendo una sanción penal, se ventilan dentro de un litigio civil. De esta manera, la seriedad de las posibles consecuencias perniciosas que puede traer consigo una decisión errónea, es lo que le exige al juez un —escrutinio acabado (*anxious scrutiny*) de las circunstancias, o bien, una —prueba contundente (*cogent evidence*) de los hechos.¹³⁷

Como bien reseña Von Hasselt: “*Lord Denning en la causa de Bater contra Bater (1951) señaló que: —Pueden existir distintos niveles de probabilidad dentro del estándar*

¹³⁵ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N°73 de 11 de octubre de 2001.

¹³⁶ FUENTES Claudio. “Consideraciones en torno a la idea del estándar de convicción en el proceso civil”, en LORCA ANTONIO —et al, Justicia civil y comercial: una reforma ¿cercana?, Santiago, Editorial Francisco Leturia. 2011. p. 192.

¹³⁷ LARROUCAU Jorge. “Hacia un estándar de prueba civil” EN Revista Chilena de Derecho, vol. 39 (3). 2012, p. 792.

probatorio civil. El nivel de probabilidad dependerá de la materia que está en cuestión. Un tribunal civil, cuando se encuentra examinando una imputación de fraude, naturalmente requerirá un mayor nivel de probabilidad que cuando se pregunta si un actuar negligente se ha producido. No adoptará un nivel tan alto como el de un tribunal penal, incluso cuando considere una imputación de características criminales; pero igualmente requerirá un nivel de probabilidad que sea acorde con la ocasión”¹³⁸.

En atención a las consideraciones expuestas en este trabajo, creemos que el estándar civil de prueba preponderante aplicable al procedimiento general de reclamo es insuficiente para garantizar los derechos de los contribuyentes cuando se les imputa malicia a sus declaraciones.

Esta proposición no resulta descabellada cuando ha sido el propio Servicio de Impuestos Internos quien a través de sus circulares ha señalado que para hacer extensiva la malicia de una sociedad a sus socios, se requiere que ésta se acredite *más allá de toda duda razonable*, estableciendo la necesidad de que, en atención a la gravedad de la imputación, se requiera de prueba indubitable para la sanción. En la misma línea, nuestra jurisprudencia ha señalado el carácter restrictivo y excepcional de la causal para aplicar la prescripción extraordinaria como forma de sanción a la *malicia* del contribuyente en sus declaraciones de impuestos.

Ya hemos visto previamente en la primera parte de este trabajo, que la locución *maliciosamente falsa* tiene un marcado origen penal, proveniente de la terminología que usa el Código Tributario para referirse a los delitos tributarios.

Este carácter penal se deja ver también en la evolución que ha tenido nuestra jurisprudencia sobre la materia, donde es posible ver cómo en una primera etapa, nuestras Cortes de Apelaciones indicaban la necesidad de calificar la malicia en sede penal o al menos en un procedimiento infraccional en atención a la gravedad de la imputación, como una forma de garantizar los derechos de los contribuyentes ante las acusaciones del Fisco.

¹³⁸ VON HASSELT, R. ob. cit. p. 221.

Si bien, esta necesidad de recurrir a un proceso criminal o infraccional ha sido descartada por la jurisprudencia, coincidentemente también con la entrada en vigencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, ha persistido la idea de gravedad en la aplicación de la causal correspondiente a la calificación de una declaración como maliciosamente falsa, indicando nuestra Corte Suprema que no basta que la declaración sea falsa, sino que debe acreditarse por el Servicio de Impuestos Internos que dicha falsedad es maliciosa, es decir, que provenía de un contribuyente que sabía -o no podía menos que saber- el potencial perjuicio del patrimonio fiscal.

En este escenario, creemos que adoptar un estándar de prueba más exigente que el de prueba preponderante aplicable a los asuntos civiles, puede armonizar la imposibilidad de recurrir a otro tipo de procedimiento penal o infraccional con el procedimiento general de reclamo en donde se discute la calificación o procedencia de la prescripción extraordinaria bajo la causal de malicia en las declaraciones de impuestos.

Acercar el estándar de exigencia probatoria al estándar penal de más allá de toda duda razonable o de prueba clara y convincente permitiría resguardar la presunción de inocencia de los contribuyentes ante la imputación del dolo, sin necesidad de una reforma legislativa.

Creemos que todos los actores se encuentran contestes en la gravedad de la imputación y en el carácter excepcional de su aplicación, de manera tal que la adopción de un criterio que eleve el estándar exigible para dar por acreditada la malicia, permite cumplir con la necesidad de impartir justicia en materia tributaria, sin lesionar la orgánica de los procedimientos cuyo conocimiento ha sido otorgado a los Tribunales Tributarios y Aduaneros en esta materia.

CAPÍTULO SEXTO: “CONCLUSIONES”

La expresión “maliciosamente falsa” y otros términos análogos aparecen reiteradamente en nuestra normativa de delitos tributarios. Al parecer, el legislador quiso recalcar el reproche a los injustos tributarios que signifiquen defraudación dolosa al patrimonio fiscal.

Dichos términos, tratándose del ya tan mencionado artículo 97 del Código Tributario, sin duda integran el elemento de la faz subjetiva del tipo penal. Distintas posturas existen respecto de la función que estos términos juegan en la descripción legal. Reiteración sin valor normativo, dolo directo, dolo específico, eliminación de presunciones para algunos. Incluso para otros, la descripción se analizaría en sede culpabilidad.

Ya en el Código Tributario, las posturas tampoco son pacíficas. Dolo Civil, Dolo Administrativo o Tributario, Dolo Penal. Dependiendo de la postura que se asuma, las consecuencias serán diversas.

Hemos visto que la jurisprudencia de segunda instancia, en una primera etapa, se ha inclinado por reconocer el carácter penal de las expresiones, entregando la competencia de su contenido al Juez del Crimen. Distinta es la postura de nuestro Tribunal Supremo, quien reiteradamente ha negado el componente penal a la descripción del inciso 2° del artículo 200 del Código Tributario.

Lo último, trae como consecuencia que no sea exigible la determinación de la conducta en sede criminal, siendo esta la posición que se mantiene hoy como jurisprudencia uniforme, tanto en las Cortes de Apelaciones como en la Corte Suprema, concluyendo que la malicia que debe ser declarada por el Tribunal Tributario en el procedimiento general de reclamo es índole tributario y no penal.

Esto implica que debe acreditarse no sólo la falsedad de la declaración, sino también que ésta es maliciosamente falsa. Dicha malicia supone que el contribuyente sabía o no podía menos que saber que su conducta era suficiente para amenazar el patrimonial fiscal en su propio beneficio. En cualquier caso, respecto a la carga de la prueba, la

jurisprudencia uniforme de nuestros tribunales ha señalado que ésta recae sobre el Servicio de Impuestos Internos, no generando ningún perjuicio sobre el contribuyente su inactividad en esta materia.

Creemos que los términos que han sido extraídos por el legislador desde los delitos tributarios tiene al menos un motivo, inspirar la figura de gravedad. Si se entrega la competencia a la administración, o a la competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, sin realizar ninguna distinción, existe el riesgo de privar al contribuyente de las garantías que tanto demoraron plasmarse en nuestra legislación penal y que incluso, podrían ser atentatorios contra principio más generales del derecho como la presunción de la buena fe.

En este sentido, lo que planteamos es que una forma de resolver la tensión entre la inspiración penal del concepto *maliciosamente falso* y la imposibilidad fáctica de requerir dicha declaración en un procedimiento penal o infraccional, puede subsanarse por la vía de establecer para estos casos un estándar probatorio más alto que el de prueba preponderante, que sería aquel que primaría en el procedimiento general de reclamo para los casos que no implican la acreditación de la malicia por parte del contribuyente.

Así, un estándar de exigencia probatoria más alto, que se acerque o equipare al estándar penal para dar por acreditados los hechos, como el de prueba clara y convincente o el de más allá de toda duda razonable, permitiría, sin alterar la naturaleza del procedimiento general de reclamo, garantizar los derechos de los contribuyentes ante una imputación de tal gravedad como *malicia* de sus declaraciones de impuestos.

La adopción de este criterio no requiere necesariamente de una modificación de carácter legal, toda vez que nuestro Código Tributario, a diferencia del Código Procesal Penal en su artículo 297, no fija expresamente un estándar probatorio para dar por acreditados los hechos en ninguno de los procedimientos que contempla.

BIBLIOGRAFÍA

- ALTAMIRANO CATALÁN, Marco y MUÑOZ BENAVENTE, Felipe. “Derecho Tributario Parte General”. 1° edición. Lexisnexis. 2006.
- ALVARADO, Agustina. Delitos de Emprendimiento en el Código Tributario. Librotecnia, 2011.
- AMUNÁTEGUI STEWART, Felipe. “Maliciosamente y a Sabiendas en el Código Penal Chileno”. Editorial Universitaria S.A. Santiago, Chile, 1962.
- ASTE MEJÍAS, Christian. “Curso sobre Derecho y Código Tributario”. 3° edición, Legal Publishing Chile. Santiago 2008.
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. “Modelo de Código Tributario del CIAT”. 2015. Artículos 66 y siguientes. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf Fecha de consulta: 15 de marzo de 2019.
- CHARAD DAHUD, Emilio. “El Código Tributario”. 1970.
- CURY URZÚA, Enrique. “Derecho Penal – Parte General”. 8° edición. Editorial Universidad Católica de Chile.
- DUMAY PEÑA, Alejandro. “El Delito Tributario”. Ediciones Samver.
- FALLOS DEL MES. N° 511, sentencia 4.
- FUENTES Claudio. “Consideraciones en torno a la idea del estándar de convicción en el proceso civil”, en LORCA ANTONIO —et al, Justicia civil y comercial: una reforma ¿cercana?, Santiago, Editorial Francisco Leturia. 2011.
- FERRER, Jordi. “La Valoración Racional de la Prueba”. Marcial Pons, Madrid, 2007.
- GACETA JURÍDICA N° 286 de 2004.
- GAMBARDELLA, Maite en “Una reconstrucción del bien jurídico patrimonio público en los delitos tributarios”. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, dirigida por el profesor Gonzalo Medina Schulz en la Universidad de Chile, 2016.
- GARRIDO MONTT, Mario. “Derecho Penal – Parte General Tomo II”. 4° edición. Editorial Jurídica de Chile.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. “Derecho Financiero”. 9° edición, editorial La Ley, Buenos Aires, 2005.
- HORVITZ, María Inés y LÓPEZ Julián. Derecho Procesal Penal. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, 2004. Tomo II.
- LARROUCAU Jorge. “Hacia un estándar de prueba civil” EN Revista Chilena de Derecho, vol. 39 (3). 2012.
- LETELIER, Raúl. “Garantías penales y sanciones administrativas” EN Revista Política Criminal, Vol. 12 N° 24, 2017.
- MASSONE PARODI, Pedro. “Principios de Derecho Tributario”. 2° edición, EDEVAL, Valparaíso 1979.
- MASBERNAT, Patricio. “sentencias recientes en materia tributaria de las Cortes de Apelaciones y de la Corte Suprema” Revista Ius et Praxis, Año 16, N° 1, 2010.
- MEZA BARROS, Ramón. “De las Obligaciones”. 9° edición. Editorial Jurídica de Chile, 1997.
- NOVOA MONREAL, Eduardo. “Curso de Derecho Penal Chileno – Parte General”. 3° edición, Editorial Jurídica de Chile, 2004.

- PEIRANO ZÚNIGA, Paola. “La Prescripción de las Acciones Fiscalizadora y de Cobro en el Código Tributario”. 1° edición. Editorial Jurídica Conosur Ltda. 2000.
- POLITOFF, Sergio. Los actos preparatorios del delito, tentativa y frustración. Editorial Jurídica de Chile, 1999.
- RADOVIC SCHOEPEN, Angela. “Sistema Sancionatorio Tributario. Infracciones y Delitos”. 2° edición. Editorial Jurídica de Chile, 2010.
- ROMEO CASABONA, Carlos María. “Sobre la Estructura Monista del Dolo. Una Visión Crítica. En: Hanz Welzel en el Pensamiento Penal de la Modernidad. Colecciones de Autores de Derecho Penal. Editores Rubinzal Culzoni, Buenos Aires.
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Manual, volumen V, párrafo 5.721.021, Circular N° 73 de 11 de octubre de 2001.
- TARUFFO Michele. “Simplemente la verdad, El juez y la construcción de los hechos”. Traducción Daniela Accatino, Madrid, Marcial Pons, 2010.
- TARUFFO, Michele. Páginas sobre justicia civil. Traducción Maximiliano Aramburo, Madrid, Marcial Pons. 2009.
- UGALDE PRIETO, Rodrigo, y GARCÍA ESCOBAR, Jaime. “Curso sobre Delitos e Infracciones Tributarias. 1° edición, editorial Lexisnexis. 2005.
- UGALDE PRIETO, Rodrigo; y GARCÍA ESCOBAR, Jaime. “La Prescripción en Materia Tributaria”. 2° edición 2009, editorial Legal Publishing.
- UGALDE PRIETO, Rodrigo. “Prueba de las Obligaciones Tributarias”. 1° edición 2004. Editorial Lexisnexis.
- VAN WEEZEL, Alex. “Delitos Tributarios”. 1° edición. Editorial jurídica de Chile. 2007.
- VON HASSELT, Roberto. “El estándar de prueba en materia infraccional”. Revista Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, 2015.
- WAHN, WERNER. “Nuevas perspectivas y orientaciones sobre carga de la prueba en el derecho tributario. Algunas reflexiones a propósito de un fallo actual” EN Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción. Diciembre de 2018.