

Plazos de prescripción en materia tributaria¹

Rodrigo Ugalde Prieto

Profesor Titular de Derecho Tributario
UNIVERSIDAD DEL DESARROLLO - CONCEPCIÓN

Jaime García Escobar

Profesor Titular de Derecho Tributario
UNIVERSIDAD DEL DESARROLLO - SANTIAGO

El presente artículo tiene por objeto realizar un análisis crítico de los plazos de prescripción en materia tributaria, a la luz de lo dispuesto en el artículo 200 del Código Tributario, la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia, la doctrina y las interpretaciones del Servicio de Impuestos Internos.

En el tema relativo a los plazos de prescripción en materia tributaria, podemos distinguir las siguientes acciones:

- a) La Acción de Fiscalización, cuyo titular es el Servicio de Impuestos Internos;
- b) La Acción de Cobro por impuestos adeudados, ejercida por la Tesorería General de la República, y
- c) La Acción Infracional o sancionatoria, derivada de la comisión de infracciones tributarias.

En el presente artículo estudiaremos los plazos de prescripción de la acción fiscalizadora y de la de cobro de impuestos adeudados. Hacemos presente que, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 200 del Código Tributario y lo señalado en el párrafo 5930.01 del Volumen V del Manual del Servicio de Impuestos Internos, el plazo de prescripción de la acción de cobro corre paralelo al que posee el Servicio de Impuestos Internos para fiscalizar.

En materia de plazos, el artículo 200 del Código Tributario distingue entre un plazo ordinario y un término extraordinario de prescripción.

¹ El presente trabajo forma parte del libro que próximamente publicarán los autores, relativo a un análisis general de la prescripción en materia tributaria.

1. Término ordinario de prescripción

De acuerdo a lo dispuesto en el inciso 1° del artículo 200 del Código Tributario, **EL TÉRMINO ORDINARIO**, o la regla general, es que la acción de fiscalización prescribe en el plazo de tres años, contados desde el vencimiento del término legal para el pago del impuesto.

En consecuencia, prescribe en el plazo de tres años la acción del Servicio para: liquidar un impuesto, revisar cualquier deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que ello diere lugar.

Por otra parte, según lo establece el inciso 1° del artículo 201 del citado cuerpo legal, "En los mismos plazos de prescripción señalado en el artículo 200, y computados de la misma forma, prescribirá la acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos".

Por lo tanto, la acción de cobro, cuyo titular es la Tesorería General de la República, también prescribe en el plazo de tres años.

Debemos hacer presente que, en atención a lo dispuesto en el artículo 2° del Código Tributario, en materia de plazos, resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 48 del Código Civil, norma que señala lo siguiente:

"Todos los plazos de días, meses o años de que se haga mención en las leyes o en los decretos del Presidente de la República, de los tribunales o juzgados, se entenderá que han de ser completos; y correrán además hasta la medianoche del último día del plazo.

El primero y último día de un plazo de meses o años deberán tener un mismo número en los respectivos meses. El plazo de un mes podrá ser, por consiguiente, de 28, 29, 30 o 31 días y el plazo de un año de 365 o 366, según los casos.

Si el mes en que ha de principiar un plazo de meses o años constare de más días que el mes en que ha de terminar el plazo, y si el plazo corriere desde alguno de los días en que el primero de dichos meses excede al segundo, el último día del plazo será el último día de ese segundo mes.

Se aplicarán estas reglas a las prescripciones, a las calificaciones de edad, y en general a cualesquiera plazos o términos prescritos en las leyes o en los actos de las autoridades chilenas; salvo que en las mismas leyes o actos se disponga expresamente otra cosa".

De este modo, si relacionamos los plazos dispuestos en el artículo 200 del Código Tributario, esto es, **plazos de años**, con la precitada norma del Código Civil, debemos concluir que dichos plazos no se ven modificados o alterados por lo dispuesto en el inciso 3° del artículo 36 del Código Tributario, según el cual: "Cuando el plazo de declaración y pago de un impuesto venza en día feriado, en día sábado o el día 31 de diciembre, éste se prorrogará hasta el primer día hábil siguiente". En efecto, una cosa es la PRÓRROGA del plazo para declarar (que se rige por la norma antes referida) y otra diversa es el cómputo del plazo de la prescripción. Dicho cómputo no sufre alteración alguna en razón de lo previsto en el inciso 3° del artículo 36 del Código del ramo.

En cuanto al **MOMENTO INICIAL para el cómputo del plazo** de prescripción, en el Derecho comparado se presentan fundamentalmente dos alternativas: El momento de la realización del hecho gravado, o a una fecha relacionada con dicho momento, como la terminación del año comercial en que ha nacido el impuesto.²

En nuestro Derecho el artículo 200 lo regula en forma muy clara: El plazo de prescripción **se cuenta desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago**. Ello dependerá del tipo de impuesto de que se trate.

Así, por ejemplo, en el IVA el inciso 1° del artículo 64 del D.L. 825 señala: "Los contribuyentes afectos a la presente ley deberán pagar en la Tesorería Comunal respectiva, o en las oficinas bancarias autorizadas por el Servicio de Tesorerías, hasta el día 12 de cada mes, los impuestos devengados en el mes anterior, con excepción del impuesto establecido en el artículo 49, el que se regirá por las normas de ese precepto".

Por su parte, en el Impuesto a la Renta el inciso 1° del artículo 69 de la Ley sobre Impuesto a la Renta dispone: "Las declaraciones anuales exigidas por esta ley serán presentadas en el mes de abril de cada año, en relación con las rentas obtenidas en el año calendario comercial anterior, según proceda, salvo las siguientes excepciones:...".

Determinado el INICIO del PLAZO de prescripción, resta por determinar el **TÉRMINO de dicho plazo**, esto es, hasta cuándo corre el plazo con que cuentan el Servicio de Impuestos Internos y la Tesorería General de la República para ejercer sus acciones.

Como el Código Tributario no fija el término de dichos plazos, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 2° del referido cuerpo legal, habrá de recurrirse

² Falcón y Tella, Ramón, *La Prescripción en Materia Tributaria*, Editorial La Ley, Madrid, 1992, pág. 94.

al DERECHO COMÚN, que para estos efectos, no es otra disposición que el precitado artículo 48 del Código Civil.

De este modo, la declaración de IVA del período mayo de 2005, se debe presentar (y pagar) hasta el día 12 de junio de 2005. Por lo tanto, el plazo de 3 años de la prescripción de la acción fiscalizadora y de cobro vence el día 12 de junio de 2008. Concretamente el plazo vence a la medianoche del 12 al 13 de junio de 2008.

En el IMPUESTO A LA RENTA, las diferencias existentes en el año tributario 2004, que se debe declarar el 30 de abril de 2005, a más tardar, podrán ser liquidadas y cobradas hasta el 30 de abril de 2008. Concretamente el plazo vence a la medianoche del 30 de abril al 1º de mayo de 2008.

Para confirmar lo que se expone, es útil transcribir NOTAS de don ANDRÉS BELLO al Proyecto de 1853 del Código Civil. Dichas notas se encuentran en la página 208 del REPERTORIO DE LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA CHILENAS del CÓDIGO CIVIL Y LEYES COMPLEMENTARIAS, Tomo I. Aquellos comentarios expresan que:

“Tres días contados, por ejemplo, desde el 4 de abril, principian en la medianoche del 4 al 5 de abril, y terminan en la medianoche del 7 al 8 de abril; y dos meses contados desde el 8 de enero principian en la medianoche del 8 al 9 de enero y terminan en la medianoche del 8 al 9 de marzo siguiente; y seis años contados desde el 10 de mayo de 1850 principian en la medianoche del 10 al 11 de mayo del mismo año, y terminan en la medianoche del 10 al 11 de mayo de 1856; sin tomarse en cuenta si un mes tiene 28, 29, 30 ó 31 días, o si un año es de 365 ó 366 días”.

Son tan claros estos comentarios del autor de nuestro Código Civil, que no resulta lógico dudar de que la forma de computar el INICIO y el TÉRMINO de los plazos, especialmente de los plazos de meses y de años, es la que se ha referido precedentemente y que ha sido utilizada en los ejemplos transcritos.

Ahora bien, en cuanto al INICIO del cómputo de plazo, de acuerdo a la sentencia dictada por la Excm. Corte Suprema con fecha 29 de octubre de 2001,³ el plazo de tres años debe comenzar a computarse desde el día siguiente al vencimiento del mismo. No compartimos dicha tesis, atendido lo dispuesto en el artículo 48 del Código Civil y los clarísimos comentarios que, a su respecto, realizó don ANDRÉS BELLO. Al efecto, la citada resolución señala:

³ *Manual de Consultas Tributarias*, noviembre de 2002, página 1596.

“... el término debe comenzar a contarse desde que se encuentre ya expirado el plazo legal en que se debió enterar el tributo, es decir, el día siguiente del último en que el tributo debe pagarse constituye el primero para efectos de computar el plazo de prescripción, cuestión que a esta Corte le resulta meridianamente clara, puesto que no resulta procedente comenzar a contar un plazo de prescripción estando aún pendiente al término normal de pago, habida cuenta que el mismo precepto dispone que el Servicio puede llevar a cabo las operaciones que detalla, dentro del término de tres años, careciendo por completo de sentido que pueda hacerlo el último día de dicho término en circunstancias que el contribuyente aún puede hacerlo de propia iniciativa...”.

Dicho criterio está contradicho en la página 6 de la Circular N° 73, de 2001, del Servicio de Impuestos Internos, instrucción que señala que el plazo de prescripción que tendría el ente fiscalizador para determinar diferencias de impuestos de Primera Categoría del año tributario 2001, vencería el 30 de abril de 2004 a las 24 horas.

Ahora bien, pudiera entenderse que el criterio del Servicio ha cambiado, ello en atención a lo que dispone la Circular N° 22, de 2002. Esta –probablemente influenciada por el criterio jurisprudencial antes anotado– introduce el siguiente ejemplo de aumento del plazo de prescripción por efecto de lo dispuesto en el artículo 63 del Código Tributario: fecha de declaración de Impuesto a la Renta año tributario 1998, el 30 de abril de ese año; ahora bien, el vencimiento del plazo original para liquidar con aumento de 3 meses, de acuerdo a la Circular, sería el día 1° de agosto de 2001. Por las mismas razones indicadas precedentemente, no compartimos este cambio de criterio.

En materia de cómputo del plazo, la Excma. Corte Suprema, en los autos Rol N° 3099-2005, con fecha 30 de marzo de 2006,⁴ acogió en parte un recurso de casación en el fondo en contra de una sentencia dictada por la I. Corte de Apelaciones de Valparaíso, que confirmó un fallo dictado por el Tribunal Tributario de la V Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, que había rechazado una reclamación tributaria.

El recurrente sostuvo que existió un error de derecho en el cómputo del plazo de prescripción, ya que la sentencia consideró que, tratándose de declaraciones de remanentes de IVA, los plazos de prescripción se cuentan desde aquel período en que se termina el remanente acumulado y resulta una diferencia efectiva de impuesto a enterar en arcas fiscales.

Al respecto, la Excma. Corte Suprema sostuvo, haciendo una correcta interpre-

⁴ www.sii.cl.

tación de la ley tributaria, que el IVA es un impuesto de declaración, que obliga al contribuyente a declararlo y enterarlo al mes siguiente en que se devenga, importando cada período mensual el cumplimiento de esta obligación, por lo que la revisión que debe hacer el Servicio de Impuestos Internos sobre el cumplimiento de estas reglas **debe referirse a cada período tributario, independiente cada uno de los otros que pudieran ser materia de control.** En lo pertinente, el citado fallo consideró:

“PRIMERO: Que el primer error de derecho que se denuncia en el recurso está referido a la interpretación que la sentencia hace del cómputo del plazo de prescripción que establece el artículo 200 del Código Tributario. Se explica que la sentencia recurrida confirmó la de primer grado y con ello mantuvo el criterio de rechazar la prescripción de la acción, con respecto de una de las partidas de la liquidación y que está referida a la factura 059 de 16 de mayo de 1997, considerando que: “los plazos de prescripción se cuentan desde aquel período en que se termina el remanente acumulado y resulta una diferencia efectiva de impuesto a enterar en arcas fiscales”, agregándose que la objeción de esa factura no implica una diferencia de impuesto a pagar en ese mes, sino que dicho pago corresponde al mes de marzo de 2000. Se sostiene en el recurso que el IVA es un tributo de declaración y pago por períodos mensuales, según lo dispone el artículo 64 del D.L. N° 825, por lo que el impuesto correspondiente al mes de marzo de 1997 debía pagarse el 12 de junio de 1997. Se afirma luego que el artículo 200 del Código Tributario dispone que 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 término legal en que debió efectuarse el pago, por lo que no resulta ajustada a derecho la interpretación que hace la sentencia de contar el plazo desde el período en que se termina el remanente acumulado, situación que el legislador no ha considerado.

Se sostiene que es legítimo oponer una prescripción con respecto de una partida de la liquidación, correspondiente a una diferencia de IVA del mes de marzo de 1997, la que se le notificó del cobro en diciembre de 2000, y como no se le imputó a dicha factura el carácter de falsa, le asiste un plazo de prescripción de tres años y no de seis, como ocurre en el caso del inciso segundo del artículo 200 del expresado Código;

SEXTO: Que en relación al primer error de derecho que denuncia, esto es, la infracción al artículo 200 del Código Tributario, respecto de la factura extendida supuestamente por Rolando Calvo Carvelli N° 059 de fecha 16 de mayo de 1997, la sentencia recurrida establece que la liquidación reclamada por la contribuyente incluyó el rechazo del crédito fiscal correspondiente a esa factura, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 23 N° 5 del Decreto Ley N° 825.

En el motivo 8° de la sentencia se expresa que el detalle de las anomalías contenidas en las facturas objetadas hace que éstas no cumplan con los requisitos que establece dicha norma, por los que le da el carácter de falsas, sin que se haya demostrado por la contribuyente lo contrario, concluyéndose que no se acreditó la efectividad de dichas operaciones y sus montos;

SÉPTIMO: Que la misma sentencia señala en el considerando catorce, que la liquidación fue notificada en noviembre de 2000 y desestimó la excepción de prescripción, sosteniendo que tratándose de declaraciones de remanentes de IVA desde mayo de 1997 a marzo de 2000 el resultado de las declaraciones mensuales no arrojó impuestos a pagar, solicitando sólo devolución de IVA exportadores en septiembre, octubre y diciembre de 1999, por lo que estima que en este caso los plazos de prescripción se cuentan desde aquel período en que se termina el remanente acumulado y resulta una diferencia efectiva de impuesto a enterar en arcas fiscales, por lo que según este razonamiento, para el presente caso, el pago de devoluciones se efectuó en marzo de 2000, fecha en la cual empezaría a correr la prescripción;

NOVENO: Que además es conveniente señalar que aun cuando el impuesto al valor agregado es de aquellos que deben considerarse sujetos a declaración, sin embargo, esa sola circunstancia no hace aumentar el plazo de prescripción a seis años, ya que la sentencia, reconociendo que hubo declaración presentada al Servicio, no consignó expresamente que ésta fuera maliciosamente falsa”.

En cuanto a los casos de impuestos que deben pagarse por cuotas (por ejemplo, el Impuesto Territorial), el plazo de prescripción empieza a correr, **independientemente para cada cuota**, desde la fecha en que ésta debió pagarse.

La citada Circular N° 73 trata la forma de computar el plazo de prescripción en caso de rentas de fuente extranjera de las que no se puede disponer.

En tal sentido, ésta señala: “Por regla general toda persona domiciliada o residente en Chile debe pagar impuestos sobre sus rentas, cualquiera sea su origen, y sea que la fuente de entradas se sitúe dentro del país o fuera del él. Para estos fines, los contribuyentes que obtienen rentas de fuente extranjera están obligados a declarar en el país todas las utilidades que obtengan de sus inversiones foráneas.

La norma regula el caso de las rentas de fuente extranjera que, por causa del acaecimiento de un caso fortuito o fuerza mayor o por aplicación de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen de la misma, no quedan a disposición del contribuyente. En tales situaciones, la ley establece que dichas rentas deben excluirse de la base imponible del impuesto, en tanto permanezca

vigente la situación que le impide su percepción. Como contrapartida, la norma dispone que en tanto dure el impedimento no empezará a correr el plazo de prescripción en contra del Fisco.

De este modo, en estos casos, el plazo de prescripción de la acción del Servicio para revisar, liquidar, girar, regulado en el artículo 200 del Código Tributario, así como el de la acción de cobro reglamentado en el artículo 201 del mismo cuerpo legal, no empezará a correr sino una vez vencido el término legal para presentar la declaración por el año comercial en que cesó la causal de impedimento de que se trate.

La prueba de la existencia del caso fortuito, fuerza mayor o la causa legal o reglamentaria corresponderá, en todo caso, al contribuyente. Para estos casos debemos tener presente que la causal de caso fortuito o fuerza mayor se podrá producir tanto en el país de origen de la renta como en Chile o en un tercer Estado. Por el contrario, si la causal se funda en la aplicación de una norma legal o reglamentaria, sólo cabe considerar el caso que la normativa que provoca el impedimento corresponda al país de origen de la renta”.

Coincidimos con la tesis expuesta en la precitada Circular, ya que revela una interpretación correcta de la ley tributaria.

Finalmente, hay que tener presente que el Servicio de Impuestos Internos ha otorgado mayores plazos para la presentación de las declaraciones correspondientes a los impuestos anuales a la renta, cuando el contribuyente tiene excedentes de créditos a su favor. Por ejemplo, hasta el 9 de mayo, en vez del 30 de abril. En este caso, coincidimos con Patricio Elías y José Espinoza,⁵ en cuanto a que el Servicio no podría posteriormente ampliar el plazo de prescripción por esos nueve días de prórroga, ya que ésta se ha establecido por la vía administrativa y no por alguna disposición legal.

2. Término extraordinario de prescripción

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 200 del Código Tributario, la norma anterior posee una calificada excepción: El plazo de prescripción es de SEIS AÑOS respecto de los **impuestos sujetos a declaración**, cuando:

- No se haya presentado, estando obligado a hacerlo (OMISION); o
- La declaración presentada fuere maliciosamente falsa.

⁵ Elías Sarquis, Patricio, y Espinoza Railén, José, *La Prescripción Civil y Tributaria*, memoria de prueba para optar al título de Magíster, Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, Santiago, 2007, página 28.

Por lo tanto, los requisitos para que opere el término extraordinario son los siguientes:

a) Que se trate de IMPUESTOS sujetos a DECLARACIÓN, que son **aquellos que deben ser pagados previa declaración del contribuyente**, por ejemplo los Impuestos contenidos en la Ley de la Renta o el Impuesto al Valor Agregado. De esta forma, los impuestos NO sujetos a declaración siempre se rigen por el plazo ordinario, por ejemplo, el Impuesto Territorial. Por lo tanto, las diferencias de Impuesto Territorial se rigen siempre por el plazo de 3 años; y

b) Que la declaración no se hubiere presentado o la presentada fuera maliciosamente falsa.

Como se observa, el requisito signado en la letra a), a saber, tratarse de IMPUESTOS SUJETOS A DECLARACIÓN no puede faltar para la aplicación del plazo extraordinario. Junto con aquél deben concurrir algunos de los requisitos señalados en la letra b).

Ya definido el concepto de IMPUESTOS SUJETOS A DECLARACIÓN, hay que revisar las situaciones que hemos señalado en la letra b), esto es:

2.a. La no presentación de la declaración

Esta primera situación implica la falta u omisión de la declaración impositiva respectiva.

La Circular 73, de 2001, del Servicio de Impuestos Internos, estima que: “una declaración, para que pueda considerarse como tal, debe contener los datos propios de la obligación que se pretende cumplir al presentar el formulario que la contiene; de este modo, no constituye “declaración de impuestos” la presentación del formulario conteniendo sólo los datos de individualización del contribuyente. Sin embargo, sí debe considerarse como tal si el formulario, además de los antecedentes personales del declarante, consigna la expresión “sin movimiento” u otra análoga.

En términos más breves, doña María Álvarez de Andrade⁶ señala:

“En consecuencia, si no se presenta el formulario de declaración, o bien, si se presenta uno que sólo consigne los datos de individualización del contribuyente, sin lugar a dudas el plazo de prescripción aplicable será el de 6 años”.

⁶ Álvarez de Andrade, María, *La prescripción extintiva extraordinaria en el Código Tributario*, Editorial LexisNexis, Santiago, 2006, página 12.

En esta materia, la autora Álvarez de Andrade⁷ se cuestiona qué sucede si no obstante haberse presentado el formulario correspondiente, se omite la declaración del impuesto en la línea correspondiente, o bien se omiten ciertas partidas (por ejemplo, determinados ingresos, o tratándose de un contribuyente sujeto a Impuestos de Primera y Segunda Categoría, sólo declara las rentas de Primera Categoría).

A este respecto, es útil citar una sentencia de la Excma. Corte Suprema de 20 de septiembre de 1972, que señala:

"...la ley sólo amplía el plazo de prescripción de 3 a 6 años para la revisión de los impuestos sujetos a declaración cuando ésta no se hubiere presentado, y como se trata de una regla excepcional, debe aplicarse restrictivamente, dentro de los términos empleados por el legislador. Ahora bien, si presentada una declaración, ella fuere maliciosamente falsa, como podría constituirlo el hecho de haber omitido un rubro completo, dicho plazo se ampliaría, por lo que sería aplicable la segunda parte del inciso segundo y no la primera; pero debe señalarse que en ninguna parte del recurso se ha insinuado siquiera que se hubiere procedido con malicia, la que debe acreditarse... Consecuencia de lo anterior, es que los jueces aplicaron el término de prescripción de tres años..."⁸

Por otra parte, si un contribuyente solo omite rubros o partidas de un determinado impuesto, no se le podría estimar como no declarante,⁹ toda vez que, en el caso propuesto, el contribuyente presentó la declaración. Lo anterior es sin perjuicio que dicha declaración pueda ser calificada de maliciosamente falsa.

Otra problemática que presenta la autora Álvarez de Andrade es ¿qué sucede si el contribuyente cumple con la obligación de pagar el impuesto, pero en forma tardía? ¿qué plazo de prescripción se aplica?

Algunos estiman que debe entenderse que no hay declaración, debiendo aplicarse el plazo de 6 años.

Otros sostienen que la respuesta depende si ha existido fiscalización del Servicio. Si el contribuyente declara tardíamente, pero sin que exista una actuación del Servicio, a este respecto, estaría de buena fe, debiendo aplicársele el plazo de tres años. Por la inversa, si con posterioridad a una fiscalización presenta su declaración, estando de mala fe, debiera aplicarse el plazo de seis años.

⁷ Álvarez de Andrade, María, Ob. cit., 2006, página 13.

⁸ Fallos del Mes N° 166, septiembre de 1972, citada por María Álvarez de Andrade.

⁹ Circular 73, de 2001, Servicio de Impuestos Internos, www.sii.cl.

2.b. Declaración maliciosamente falsa

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

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

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

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

Por tanto, es el Servicio de Impuestos Internos el que debe probar con elementos objetivos la "intención dolosa o maliciosa del contribuyente". En consecuencia, no es posible sostener que cuando el Servicio de Impuestos Internos impugna el crédito fiscal sosteniendo, por ejemplo, que existen facturas de proveedores FALSAS y el contribuyente no logra acreditar la efectividad de las respectivas operaciones, el plazo de prescripción será de 6 años por esa sola circunstancia. Tal tesis resulta de aplicar erradamente el principio general de la prueba en materia tributaria que se contiene en el inciso primero del artículo 21 del Código Tributario, en orden a que la prueba de la VERDAD de las declaraciones le corresponde al contribuyente. Aplicando tal criterio (lo que ocurre bastante) resultaría que el contribuyente debería probar su buena fe, tesis que no resiste análisis, ya que en tal evento los contribuyentes serían los únicos a los cuales no se les aplicaría el principio general del Derecho chileno de que la buena fe se presume y que el dolo debe probarse.

De esta forma, una cosa es que el contribuyente NO pueda probar legalmente que las declaraciones de impuestos son enteras y completamente verdaderas (por existir dentro de ellas facturas de proveedores tachadas de falsas) y otra cosa, muy diversa, es que tales declaraciones puedan ser tachadas –por ese hecho– de maliciosamente falsas. Esto último resulta ser un ESTADIO SUPERIOR, ya que requiere PROBAR que ese contribuyente ha actuado con DOLO, con MALA FE, con el DEFINIDO PROPÓSITO DE PRIVAR AL FISCO DE LOS IMPUESTOS

CORRESPONDIENTES. Todo esto no es lo mismo que la mera falta de prueba de la efectividad de las operaciones de que dan cuenta las facturas tachadas de falsas por el Servicio de Impuestos Internos.

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

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

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

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

En efecto, a la ley, para ampliar el plazo, **no le basta la falsedad de la respectiva declaración, sino que además exige que ésta debe ser MALICIOSA.**

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

Por lo tanto, si el contribuyente NO prueba la efectividad de las operaciones comerciales que constan en las facturas objetadas de falsas, no se puede –por este solo hecho– ampliar el plazo de prescripción de 3 años a 6 años. Reiteramos que: a) Una cosa es la carga probatoria de la verdad de las declaraciones, carga que es del contribuyente, de modo que si no la cumple, su reclamo de fondo será rechazado, sin que ello pueda afectar a una eventual alegación de prescripción de la acción fiscalizadora, la que debería ser acogida, salvo que el Servicio de Impuestos Internos pruebe que las respectivas declaraciones de impuestos son **maliciosamente** falsas; y b) Otra cosa es la PRUEBA de que la falsedad imputada al contribuyente es MALICIOSA. Tal prueba recae en el Servicio de Impuestos Internos, tal como lo reconoce el propio Director del Servicio de Impuestos Internos en la Circular 73, de 2001.

Hay aquí una importante diferencia, que puede ser sutil, pero que debe realizarse: La ley exige la presencia de declaraciones **maliciosamente** falsas y no solo de declaraciones falsas. De este modo, si el contribuyente no cumple con probar la verdad de sus declaraciones, aquellas podrán ser FALSAS, mas ello NO basta para que el plazo de prescripción sea de 6 años, ya que la ley requiere que sean **maliciosamente** falsas y la malicia debe ser probada por el Servicio de Impuestos Internos, por más que sea una malicia de orden civil.

En efecto: Si bastara la sola FALSEDAD de la DECLARACIÓN de IMPUESTOS para aumentar el plazo de prescripción de 3 a 6 años, el legislador habría redactado el artículo 200 del Código Tributario de otra manera y no habría exigido “declaraciones maliciosamente falsas”. Simplemente habría dicho que bastaba para ello las “declaraciones falsas”.

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

“... maliciosamente importa para el juzgador demostrar de manera fehaciente que el sujeto activo, en el hecho ilícito, ha actuado con claro dominio de la

antijuridicidad de la conducta que se le reprocha y con el definido propósito de privar al Fisco de la percepción de los impuestos que debió recibir". (Considerando sexto de la sentencia de 10 de noviembre de 2003, dictada en los autos Rol N° 344 - 2002).

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

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

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

"A juicio de este tribunal, la sede infraccional y la penal son las únicas en las que se 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 penal", esto es, el dolo en el accionar del contribuyente. La sede administrativa, esto es, la originada por un reclamo de liquidación, no es la instancia que permita efectuar la referida declaración".¹⁰

Como bien lo señala el considerando decimotercero de la sentencia dictada con fecha 28 de julio de 2006, por la Ittma. Corte de Apelaciones de La Serena, autos ingreso Ittma. Corte N° 1254-2005:

"Que habiéndose acreditado el hecho de haberse presentado las declaraciones referidas en las oportunidades dispuestas por el legislador y como la regla del

¹⁰ *Revista de Derecho de la Empresa*, Facultad de Derecho de la Universidad Adolfo Ibáñez, N° 11, julio a septiembre de 2007.

inciso 2° del artículo 200 del Código Tributario es de carácter excepcional, debe aplicarse restrictivamente, correspondiéndole al Fisco acreditar que las declaraciones presentadas fueron manifiestamente falsas, lo que no hizo. Por el contrario, negó su existencia, lo que quedó desvirtuado con la exhibición de documentos en poder de esa misma parte”.¹¹

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

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

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

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

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

¹¹ www.puntolex.cl

De igual forma razonó la Excma. Corte Suprema, en los autos Rol N° 1131-99, considerando que:

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

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

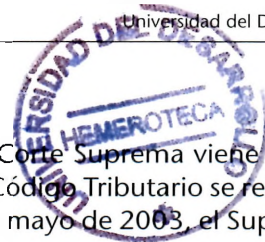
Compartimos plenamente lo que establece la segunda parte del considerando 4° de la sentencia de 21 de septiembre de 2006, pronunciada en los autos Rol 7949-2001, por la I. Corte de Apelaciones de Santiago –redacción de la Ministra señora Gloria Ana Chevesich Ruiz–, que señala:

“La doctrina ha señalado que la malicia tributaria es algo más que el simple incumplimiento de las normas contables tributarias, se trata de una conducta destinada a generar 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”.

Ciertamente que aquella es la tesis correcta. Así lo corrobora la autora Peirano Zúñiga:

“En definitiva, existirá una declaración maliciosamente falsa cuando el contribuyente, sabiendo que falta a la verdad al momento de presentarla, pretende obtener con ella una rebaja en sus impuestos; rebaja que no habría podido lograr en caso de haber proporcionado al Fisco todos los elementos necesarios para determinar completa y cabalmente la base imponible respectiva”.¹²

¹² Peirano Zúñiga, Paola, *La Prescripción de las Acciones Fiscalizadora y de Cobro en el Código Tributario*, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago de Chile, año 2000, página 68.



Ahora bien, de un tiempo a esta parte la Excm. Corte Suprema viene sosteniendo en sus fallos que la “malicia” que utiliza el Código Tributario se refiere a un **dolo civil** y no penal. Al efecto, con fecha 20 de mayo de 2003, el Supremo Tribunal sostuvo:¹³

“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 una malicia penal, que constituye un elemento subjetivo del tipo criminal respectivo y que, contrariamente a lo que ocurre en esta materia, ha de ser probado...”.

En el mismo sentido, con fecha 17 de septiembre de 2005, en los autos Rol N° 2765-2005,¹⁴ el Excm. Tribunal resolvió que la malicia que exige la ley tributaria es distinta de la penal, y consiste en 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.

Más allá de si este es un dolo CIVIL y no de carácter penal y de la discusión acerca de si requiere –o no– de que previamente la justicia penal haya determinado el carácter malicioso de las declaraciones, lo que no puede dudarse es que el Servicio de Impuestos Internos es el que debe probar que las declaraciones de impuestos de que se trata son **maliciosamente falsas**. Ello resulta no solo del principio general del derecho antes enunciado, sino que el mismo Director del Servicio lo ha reconocido así en las páginas 11 y 12 de la CIRCULAR 73, de 2001. No obsta aquella conclusión el artículo 21 del Código Tributario, puesto que dicha norma exige al contribuyente probar la VERDAD de sus declaraciones y no lo obliga a probar que aquellas no son maliciosamente falsas.

Por lo expuesto, no se comparte la actual tesis que sobre la materia de la prescripción tiene la Tercera Sala de la Corte Suprema, expuesta –por ejemplo– en la sentencia de fecha 5 de junio de 2003; en aquella se sostiene en los considerandos 11°, 12° y 13°, lo siguiente:

“11°) Que el problema, en suma, se reduce a dilucidar el alcance que tiene el término “maliciosamente falsa” utilizado por el artículo 200 inciso 2° del Código de la especialidad. Como anteriormente se indicó, esta norma es de carácter administrativo, pues se refiere a determinadas facultades del Servicio de Impuestos Internos para llevar a cabo ciertas tareas también administrativas: liquidar impuestos, revisar liquidaciones y girar los tributos a que hubiere lugar.

¹³ Álvarez de Andrade, María, Ob. cit., página 27.

¹⁴ www.sii.cl.

“Falso o falsa, ciertamente, son términos de uso corriente, que casi no necesitan explicación, pero para estos efectos se acudirá al Diccionario de la Real Academia Española, que entiende por falso: “Engañoso, fingido, simulado, falto de ley, de realidad o de veracidad”. También “Incierto y contrario a la verdad”.

“A malicia, término también usado en el terreno jurídico, el mismo diccionario le asigna la significación de malo y contrario a la “virtud”, “Intención solapada, de ordinario maligna o picante, con que se dice o hace algo”.

“Lo anterior se ha hecho sin entrar a buscar el significado jurídico del término malicia, que como se sabe, es una suerte de dolo, más específico y que escapa al dolo ordinario, que se presume según el artículo 1° del Código Penal, siendo entonces más especializado, por lo que se plasma en contadas figuras penales. Por lo anterior es que en esta materia la malicia ha de ser objeto de prueba, y si ello no llega a ocurrir, el asunto se rige por el dolo corriente.

“12°) Que, sin embargo, no sólo existe malicia penal, pues, como surge de las definiciones indicadas, puede haberlo en otras ramas del derecho y presentarse también en cualquier tipo de relaciones, incluso de orden doméstico. En la especie, lo que la norma de que se trata exige no es, ciertamente, el dolo penal, sino que se refiere a un dolo de orden civil-tributario, sin perjuicio de que la misma actuación pueda dar origen en determinados casos a la malicia penal y a la que se indicó precedentemente.

“En el presente caso, en que se trata de liquidaciones reclamadas, no se está frente a la malicia penal, que deba ser probada, sino que a una suerte de dolo tributario-civil, como se dijo. Por ello, la situación es radicalmente opuesta a como se resolvió en segundo grado, pues la ley no exige, para los efectos del artículo 200 del Código Tributario, que se declare expresamente que las declaraciones de impuesto son maliciosamente falsas, puesto que tal pronunciamiento sería materia de un juicio tributario penal, lo que tornaría inútil dicha norma, puesto que tal juicio previo impediría efectuar una liquidación en tanto no concluyere, por sentencia ejecutoriada, el respectivo proceso penal, planteamiento que, desde luego, no resiste análisis.

“Que en materia tributaria la carga de la prueba es por entero del contribuyente, conforme lo prescribe el artículo 21 del Código Tributario, que dice textualmente: “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 y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto”. El inciso segundo mantiene la misma noción, agregando que, para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente “deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en

conformidad a las normas pertinentes del libro Tercero". Esta idea del peso de la prueba se contiene en otras normas, como el artículo 23 N° 5 del D.L. 825, y el 70 de la Ley de Impuesto a la Renta.

"De esta manera, la verdadera imputación se le formuló en varias etapas al contribuyente de autos. En primer lugar, en la citación; acto seguido, en las liquidaciones, que fueron las que debió desvirtuar con pruebas suficientes, lo que no hizo, por lo que los jueces de primer grado aplicaron en forma acertada el plazo de prescripción de seis años. En efecto, el contribuyente no probó, en las oportunidades de que dispuso, la circunstancia de que la documentación que utilizó era regular, esto es, para estos efectos, que los antecedentes que hizo valer eran verdaderos, desvirtuando así las impugnaciones del Servicio".

No se puede compartir tal criterio, por cuanto de ser así, cada vez que el Servicio de Impuestos Internos impugne de falsas una o más facturas de proveedores y el reclamante no logre probar que aquellas no adolecen de falsedad (lo que generalmente se traduce en probar la efectividad de las operaciones), el plazo de prescripción sería de 6 años, tesis que no advierte que el Código Tributario exige para la aplicación de tal plazo la existencia de DECLARACIONES MALICIOSAMENTE FALSAS, esto es, con malicia y por tal (tal como el mismo fallo lo reconoce) debe entenderse la: "intención solapada, de ordinario maligna o picante, con que se dice o se hace algo". Ella debe ser acreditada –reiteramos– por quien la sostiene, sin que baste la mera imputación de aquello, ni tampoco la falta de prueba de la efectividad de las operaciones de que dan cuenta las facturas objetadas.

Bien lo señala la ltima. Corte de Apelaciones de La Serena, en los autos Rol N° 7949-2001:

"Que, en el caso de autos, bastó para calificar las declaraciones presentadas por el contribuyente como maliciosamente falsas, la circunstancia de que determinados proveedores fueron calificados como irregulares porque no registraban timbraje de facturas, guías de despacho, boletas ni otros documentos.

"Lo anterior, a juicio de estos sentenciadores, es insuficiente para concluir que el cliente de un proveedor calificado como irregular también desarrolla conductas maliciosas, más aún si la prueba rendida tanto en primera como en segunda instancia permite arribar a la conclusión de que se efectuaron las operaciones mercantiles de que dan cuenta las facturas cuestionadas...".

Reiteramos que creemos que esta es la tesis correcta, atendida la exigencia impuesta por el legislador, a saber, declaraciones maliciosamente falsas, tal

intención solapada, manifestada en las declaraciones de impuestos, no resulta de la sola falta de prueba de la efectividad de las operaciones que constan en las facturas que se dicen falsas. Aquello requiere de algo más. Este algo más –intención dolosa de perjudicar al Fisco mediante la presentación de declaraciones engañosas, fingidas o simuladas– debe ser probado por quien la sostiene, esto es, por el Servicio de Impuestos Internos, por más que dicho organismo no sea parte en la primera instancia de los reclamos tributarios.

Estimamos que en estos fallos de la Excma. Corte Suprema –y otros del mismo tenor– se olvida que NO es el contribuyente el que debe probar que sus declaraciones NO revisten el carácter de maliciosamente falsas. Tal prueba le corresponde al Servicio de Impuestos Internos, como expresamente lo ha reconocido la propia Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos en la página 12 de la Circular 73, de 2001, ya transcrita. El texto del artículo 21 del Código Tributario no obsta a dicha carga, ya que los principios probatorios consagrados en dicha norma NO DEROGAN el principio general del Derecho contenido en el artículo 707 del Código Civil (de cuya aplicación no están excepcionados los contribuyentes) en orden a que la buena fe se presume y el DOLO debe ser probado. De este modo, requiriendo la ley de la existencia de declaraciones de impuestos maliciosamente falsas, esto es, DOLOSAS (sea cual sea la naturaleza de este dolo), corresponderá acreditar dicho dolo a quien sostiene su existencia.