

“Dos buenas noticias para los contribuyentes en materia de Derecho Tributario Infracional”

MARCO ANTONIO PONTIGO DONOSO

Abogado

Magíster en Gestión Tributaria

UNIVERSIDAD FINIS TERRAE

Profesor Derecho Económico I y II

UNIVERSIDAD DE ACONCAGUA

A través del presente comentario de jurisprudencia se pretende relevar la imperiosa necesidad de que la administración tributaria ejerza sus diferentes potestades (fiscalizadoras y sancionadoras) conforme a la Constitución y la ley, no solo respetando los derechos fundamentales de los contribuyentes, sino que también promoviéndolos.

Además se podrá corroborar la innegable importancia que poseen los Tribunales de Justicia, sean estos ordinarios o especiales, a la hora de conocer acusaciones tributarias y aplicar, eventualmente, las sanciones justas a esos ilícitos infraccionales, que pueden afectar derechos y garantías constitucionales como el respeto al debido proceso, interdicción de la arbitrariedad de la administración y al derecho de propiedad en todas sus formas.

* * *

Nos hemos permitido enviar este trabajo, atendida la significativa trascendencia que tiene para un número significativo de micro, pequeños y medianos contribuyentes del país, el hecho de que la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Rancagua, haya confirmado, en el mes de mayo del presente año¹, dos sentencias pronunciadas por el Tribunal Tributario y Aduanero de la VI Región del Libertador Bernardo O´Higgins, que se refieren a causas sobre derecho tributario infraccional.

Estimamos que puede ser importante, toda vez que para nadie es un misterio el alto costo económico que puede alcanzar una defensa letrada en diversas materias, y en especial en el área del derecho tributario, circunstancia que impide

¹ Ambas sentencias dictadas por la ICA de Rancagua, no fueron objeto de recursos de casación por parte del Servicio de Impuestos Internos, hasta la fecha de envío de este trabajo, estimamos que para evitar, en el evento de desecharse esos recursos por parte de la Excma. Corte Suprema, los nefastos precedentes que ello podría generar en el ejercicio de la potestad sancionadora que posee.

que los micro, pequeños y medianos emprendedores del país puedan pagar por dichos servicios, confiando, en consecuencia, en lo que buenamente consigan realizar sus contadores, o lo que ellos mismos puedan hacer defendiéndose solos, como ha ocurrido en ambos procesos, ya sea en sede administrativa o jurisdiccional, litigando ante el Servicio de Impuestos Internos que, como sabemos, posee un nutrido equipo de expertos abogados y auditores, conocedores de la ley sustantiva y procesal. Además en otros casos el valor de los honorarios de un servicio de abogado supera con creces el valor de multa en disputa, circunstancia que desincentiva la contratación de tan necesario asesor.

Creemos que la divulgación de estos casos puede servir como un serio antecedente para que se aplique una mejor justicia ante la comisión de verdaderos ilícitos tributarios que pudieren ser acometidos por contribuyentes de esas características patrimoniales y que comparezcan solos en sede jurisdiccional.

I. Antecedentes de los casos

La Ilustrísima Corte de Apelaciones de Rancagua, ha confirmado, en el mes de mayo de 2016, dos sentencias pronunciadas por el Tribunal Tributario y Aduanero de la VI Región del Libertador Bernardo O'Higgins, que se refieren al derecho tributario infraccional.

En este escenario, las dos sentencias confirmatorias pronunciadas por el Tribunal de Alzada, recaídos sobre sendos fallos del Tribunal de la instancia, son una manifiesta demostración de que la nueva judicatura tributaria nacida con la Ley N°20.322, del año 2009², es una sólida garantía para los ciudadanos (contribuyentes) ante los actos de la administración fiscal, en especial cuando se trata del ejercicio de la potestad sancionadora que le asiste.

En el caso concreto, ambas sentencias de la Corte, son clásicas y breves –*confirman la sentencia apelada*– por lo tanto, entendemos que comparten en plenitud la percepción de los hechos, el análisis de los mismos y de las probanzas vertidas, su ponderación, y por cierto las categóricas conclusiones absolutorias descritas latamente en los considerandos expuestos por el sentenciador a quo y en especial en sus partes resolutivas; salvo una de ellas, que aun eliminando una de las motivaciones, no logró alterar con ello la exposición, desarrollo, contenido y sentido del fallo de primera confirmado.

En ambos casos estamos en presencia de sentencias que resuelven y se pronuncian sobre denuncias de infracciones tributarias –*efectuadas por los agentes*

² Ley N°20.322, que Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera. D.O. 27 de enero de 2009, que en el Artículo Primero, establece la Ley Orgánica de los Tribunales Tributario y Aduaneros.

del Servicio de Impuestos Internos en uso de su potestad sancionadora– que son de común ocurrencia a lo largo y ancho del país.

El primer proceso³, tramitado conforme indican los artículos 165 y ss. del Código Tributario, se fundó en una presunta vulneración al N°16 del artículo 97 del Código Tributario. La denuncia fiscal se materializó en el Acta de Denuncia N° 77315006145, de 11 de agosto de 2015, a través de la cual la autoridad tributaria imputó los siguientes hechos: *“Pérdida de Facturas de ventas desde N° 151 hasta N°168, emitidas y desde N° 169 hasta N° 170 sin emitir. Facturas de proveedores periodo 05/2015. Actuación negligente del contribuyente al no mantener debido resguardo de la documentación, causas según lo expresado en form. 3228 “Por robo a mi camioneta se llevaron bolso con la documentación”*; en resumen, para el Servicio la pérdida de documentos no era fortuita y una vez trabada la *litis*, en su escrito de contestación indicó que la infracción era grave.

La segunda causa conocida⁴, originada en la Notificación de Infracción N°1212645, de 09 de julio de 2015, emitida por Servicio de Impuestos Internos, por presunta infracción al N° 6 del artículo 97 del Código Tributario, por el entramamiento a la acción fiscalizadora, fundada en el hecho de haberse negado el conductor de un vehículo de carga de ingresar y someterse al control carretero dispuesto en la Ruta 5 Sur, sector Angostura, por parte de funcionarios del Servicio. En este caso la imputación literal de la administración fue la siguiente: *“Entraba la fiscalización al eludir control carretero obligatorio y debidamente señalado, solo con intervención de carabineros pudo ser controlado, traslada mercadería según Guía de Despacho Electrónica N°106883 RUT 76.564.580-8”*

II. Análisis de ambas sentencias

1° Análisis del Primer Fallo Rol N° 4170-2015. Civil, recaída en la causa caratulada: *“L. M., Eduardo Francisco con S.I.I.”*, RIT N°: ES-19-00020-2015

La Corte con fecha once de mayo de dos mil dieciséis en causa Rol N° 4170-2015- Civil, señaló que atendido el mérito de los antecedentes, se confirma la sentencia apelada de fecha nueve de diciembre de dos mil quince, recaída en la causa: *“L. M., Eduardo Francisco con S.I.I.”* RIT N°: ES-19-00020-2015, y

³ Tribunal Tributario y Aduanero de la VI Región del Libertador Bernardo O’Higgins, causa: *“L. M., Eduardo Francisco con S.I.I.”* 09 de diciembre de 2015, RUC N°: 15-9-0001012-2, RIT N°: ES-19-00020-2015, confirmada por la Corte de Apelaciones de Rancagua, 11 de mayo de 2016, Rol N° 4170-2015. Civil.

⁴ Tribunal Tributario y Aduanero de la VI Región del Libertador Bernardo O’Higgins, causa: *“F. R., Francisco con S.I.I.”*, 01 de febrero de 2016, RUC N°: 15-9-0000830-6, RIT N°: ES-19-00016-2015, confirmado por la Corte de Apelaciones de Rancagua, 31 de mayo de 2016, Rol N°170-2016- Civil.

por lo tanto, corresponde que transcribamos y analicemos motivaciones más relevantes y destacadas del fallo de primera instancia:

1.1 En primer término, el Juez de la instancia, dicta la interlocutoria de prueba, estableciendo solo un hecho sustancial, que sin lugar a dudas y dado su tenor literal, se aprecia que inclinó todo el peso o carga de la prueba en la autoridad fiscalizadora, que hizo la imputación infraccional, y así queda resumido en la motivación quinta.

*“**QUINTO:** Que, en cuanto a los aspectos discutidos en estos autos, se recibió la causa a prueba, a fojas 27, como hecho sustancial, pertinente y controvertido el siguiente:*

Efectividad de verificarse en la especie, los supuestos de hecho que harían procedente la aplicación de la sanción contemplada en el inciso primero del N° 16 del artículo 97 del Código Tributario, en relación con la conducta denunciada. Hechos y circunstancias que originan el Acta de Denuncia de Infracción N° 77315006145.”

1.2 Luego en los considerandos 11° y 12°, el Juez Tributario, efectúa un pormenorizado análisis del tipo infraccional, constituyéndose este proceso exegético en una diferencia relevante y novedosa respecto a todo el trabajo que se hacía antiguamente al interior del Servicio que tenía su propia interpretación sobre estos ilícitos, cuando su Director era el Juez y que aún siguen siendo aplicados por algunos de los actuales y nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros en distintas partes del país y que se resumía en expresar una sola frase, “no fortuita”.

Al efecto, en estos considerandos se devela la originalidad del fallo en análisis, ya que se aprecia un trabajo hermenéutico no desarrollado por otros tribunales, que permite arribar a conclusiones diametralmente opuestas a las obtenidas y aplicadas a los mismo hechos y, por lo tanto, se hace una necesidad que revisemos dichos párrafos seleccionados con la atención debida.

*“**DÉCIMO PRIMERO:** Que, previo al análisis de la prueba rendida y de la eventual acreditación o no del punto de prueba fijado, es necesario revisar con detención la conducta descrita por el legislador tributario en el inciso 1° del N°16 del artículo 97 del Código Tributario que indica:*

“La pérdida o inutilización no fortuita de los libros de contabilidad o documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto, se sancionará...”.

De una atenta lectura fluye la circunstancia de que el tipo infraccional transcrito es de composición compleja y compuesta, por cuanto requiere la ocurrencia copulativa y simultánea de varias circunstancias o supuestos de hecho:

- 1° Que sucedan en la vida del contribuyente ciertos hechos, cuales son la “pérdida o inutilización de determinados documentos”. El Legislador no precisa ni distingue si la pérdida o inutilización han de provenir o ser consecuencia de hechos, actos u omisiones propios del contribuyente, de la naturaleza o de terceros;
- 2° Que esta “pérdida o inutilización de determinados documentos”, sea objeto de una calificación jurídica previa, es decir, que la pérdida o inutilización, sea calificada de “no fortuita”, decisión que exclusivamente puede realizar la autoridad administrativa tributaria –el Servicio de Impuestos Internos– en conformidad a la ley;
- 3° Que la pérdida o inutilización, afecte a determinados y específicos instrumentos establecidos y cualificados en la ley, toda vez que esta hipótesis no se refiere a cualquier papel o documento que posea el contribuyente, sino que se circunscribe particularmente a los libros de contabilidad o documentos; y
- 4° Que dichos libros y documentos, además deben necesariamente servir para acreditar anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto.

DÉCIMO SEGUNDO: *Que, considerando lo ya expuesto y para una adecuada resolución del conflicto es necesario interpretar, además, armónicamente todo el ilícito contenido en el N°16 del Artículo 97 del Código Tributario y así podemos señalar que esta norma describe otras tres conductas o hechos sancionables:*

- a) *Dos de esas hipótesis infraccionales están descritas en el inciso 2°, que dice “... la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos mencionados en el inciso primero, **cuando se dé aviso de este hecho o se lo detecte con posterioridad a una notificación o cualquier otro requerimiento del Servicio...**”; en estos dos casos la actividad de la entidad de control denunciante se ve amparada o favorecida por una **presunción de responsabilidad que afecta al contribuyente**, que allana y facilita su función persecutora, trasladando efectivamente la carga probatoria infraccional al contribuyente que ha desplegado ciertas conductas contrarias a derecho, con posterioridad al acaecimiento de ciertos hechos propios o de la administración.*

Como puede apreciarse, el caso denunciado en estos autos, no corresponde aquella hipótesis que permite emplear la presunción legal establecida en contra del contribuyente ya descrita en el párrafo anterior, por lo tanto ella no es aplicable en la especie.

- b) Luego en el inciso 3° de la norma citada, el Legislador describió otra conducta, que se transforma en la cuarta hipótesis de este artículo, y esta vez la caracterizo como “un procedimiento doloso”, que se verifica cuando el contribuyente sufre la pérdida o la inutilización de los libros de contabilidad o documentos mencionados en el inciso primero con la finalidad de ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, y al efecto se sancionará dicha acción como delito.

Que, esta hipótesis delictuosa no es aplicable en la especie, por ser competencia de otros Tribunales y por cierto no ha sido denunciada por el Servicio”.

1.3 Otro aspecto innovador, relevante y sustancial del fallo en comento, es el expreso reconocimiento que se hace en sede jurisdiccional a la potestad sancionadora que posee el SII, de sus atributos, consecuencias y efectos. Del mismo modo, la sentencia se transforma en un importante recordatorio de todos los conductos legales que ha de seguir la administración para el correcto ejercicio de su facultad sancionadora, y en especial para que considere los límites constitucionales y los cauces legales dispuestos en nuestro ordenamiento.

Al efecto los considerandos 13°, 14°, 15° y 16°, se ocupan de todo aquello con meridiana claridad en los siguientes términos, que no merece mayores comentarios:

“DÉCIMO TERCERO: *Que, analizada y fijada la estructura del tipo infraccional que fuera imputado por la autoridad administrativa al reclamante, es conveniente recordar que la dictación y notificación, del acto administrativo, denominado “Acta de Denuncia de Infracción” de fojas 3, se ha efectuado por parte del Servicio de Impuestos Internos, en el ejercicio de la facultad contenida en los artículos 105 y 107 del Código Tributario.*

Que, dicha actividad decisoria regulada por un procedimiento administrativo, dice relación con la constatación, verificación y acreditación que el Servicio habría hecho respecto de una presunta infracción de naturaleza administrativa, en la cual habría incurrido el contribuyente notificado.

Que, hemos señalado que el Servicio ha imputado al contribuyente la comisión de una conducta calificada como “infracción administrativa”, atendido lo expuesto en el inciso 1° del artículo 105 del Código Tributario. En este mismo sentido se han manifestado los autores Pedro Massone, Rodrigo Ugalde, Jaime García y Cristian Aste.

Que, definido lo anterior, conviene recordar que esta Magistratura considera que la dictación en sede administrativa, de la denominada Acta de Denuncia de Infracción, es el resultado del ejercicio de una potestad pública, que en doctrina se conoce como el Derecho Administrativo Sancionador (en adelante DAS) que es una manifestación y aplicación del *ius puniendi* del Estado, por lo que es lógico y necesario aplicar al DAS los principios inspiradores del orden penal contemplados en la Constitución Política de la República, específicamente en el numeral 3° de su artículo 19, así como los descritos y contenidos en los Tratados Internacionales como el “Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos” y la “Convención Americana sobre Derechos Humanos”, de forma tal de otorgar una debida y efectiva tutela jurisdiccional a los derechos de las personas.

Que, por lo ya señalado, es que el denunciado, en concreto, está amparado por las normas y principios constitucionales y legales que inspiran y ordenan la institución jurídica del debido proceso, y por ende, será sujeto a la aplicación, entre otros, del principio de culpabilidad del cual, a su vez, deriva el principio de presunción de inocencia, acompañado de los principios de legalidad, de tipicidad, derecho a defensa etc; por lo que será, en consecuencia, el Servicio de Impuestos Internos el que deberá probar la efectividad de la comisión de la infracción administrativa denunciada.

Que, estas afirmaciones encuentran un sólido sustento en lo que ha manifestado reiteradamente el Excmo. Tribunal Constitucional, que desde el año 2006, a través de sendas sentencias dictadas en la causa roles N°479 y 480, ha sostenido que si bien la sanción administrativa se podía explicar desde el *ius puniendi* Estatal, los principios de derecho penal se podían aplicar pero con matices; criterio que ha perseverado hasta la actualidad (Roles 294/96, 479/2006, 480/2006, 1413/2010, 1518/2010 y 2381/2013).

También, este Sentenciador considera expresamente, como otro basamento, lo expuesto por la Excma. Corte Suprema, quien ha reconocido, pura y simplemente, la existencia de un *ius puniendi* Estatal con identidad plena entre la sanción administrativa y la penal. Así lo ha fallado en las causas Rol N° 2.157-2008, N°6.827-2010 y N° 9610-2012 de octubre del año 2013, sentencia esta última de donde extraemos lo que a continuación se transcribe:

“Sexto: Que según ha...[]... que ceñirse en su actuar”. (Lo destacado es nuestro)⁵.

⁵ Se omitió transcribir todo la cita de la sentencia, sólo por un tema de espacio.

Que, a mayor abundamiento, otro indiscutido pilar de la tesis de esta Magistratura, ha sido la jurisprudencia administrativa emanada de la Contraloría General de la República (en adelante CGR), que desde el año 2005 (dictamen N°14.571) –en donde reconsideró toda su jurisprudencia previa– ha sostenido que la sanción administrativa se somete a los principios del ius puniendi Estatal (dictámenes N° 28.226 de 2007 y N° 60.341 de 2013).

Establecido lo anterior, es del caso señalar que la jurisprudencia contenida, entre otros, en los dictámenes N° 31.239 de 2005; 63.697 de 2011, y 13.790 de 2013, de esa Contraloría, ha expresado que tanto la potestad sancionadora penal como administrativa, constituyen una manifestación del ius puniendi general del Estado, motivo por el cual se ha entendido que los principios del derecho penal, entre ellos, el de culpabilidad, son aplicables, con matices, al derecho administrativo sancionador.

Importante es recordar que el Servicio de Impuestos Internos, está sujeto al control de la CGR y obligado por la jurisprudencia que de ella emana.

Que, conteste con las ideas anteriormente expuestas, encontramos además las fundadas opiniones, de una serie de destacados académicos y autores nacionales, tales como los señores Eduardo Cordero Quinzacara, Alejandro Vergara Blanco, Eduardo Soto Kloss, Iván Aróstica Maldonado y Jorge Bermúdez Soto, (este último en menor grado) quienes coinciden en la plena vigencia de la aplicación de los principios del derecho penal al derecho administrativo sancionador, con ciertos matices, que no logran desfigurar la esencia de los mismos.

DÉCIMO CUARTO: *Que, en consecuencia, fluye con incontrarrestable fuerza y nitidez, el deber de los órganos de la administración del Estado –y en el caso sub lite, del Servicio de Impuestos Internos– de someter su actuación a todos los principios y normas del derecho penal, a la hora de ejercer, en contra de un contribuyente, el derecho administrativo sancionador (DAS) que le asiste.*

DÉCIMO QUINTO: *Que, establecido lo anterior, es lógico y necesario otorgar una debida tutela jurisdiccional a los derechos de los administrados, como lo establece el inciso final del artículo 5° de la Constitución Política de la República, que fija el deber de todos los Órganos del Estado de respetar y promover tales derechos, que están garantizados por esa Constitución, así como por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes.*

DÉCIMO SEXTO: *Que, en consecuencia, en el caso de autos se aplica el Principio de Culpabilidad del cual deriva el Principio de Presunción de Inocencia que ampara al contribuyente que hubiere sido objeto de una denuncia por parte de la autoridad administrativa como autor de una infracción tributaria.*

Que, como saben las partes, la presunción de inocencia, impone al órgano denunciante el deber de acreditar tanto en sede administrativa como en sede jurisdiccional, la existencia y grado de desarrollo del hecho ilícito, la participación culpable del contribuyente y el eventual perjuicio fiscal que de tal hecho se hubiere derivado”.

1.4 Ya en el párrafo 1.2 de este trabajo citamos y transcribimos los considerandos 11° y 12° de la sentencia en estudio, los que han permitido al jurisdicente, en los motivos 19° y 20°, elaborar y sostener de modo fundado una de las conclusiones más importantes de este fallo. Esta nueva y original mirada del ilícito en estudio, que compartimos plenamente, deposita en la administración tributaria todo el peso del correcto ejercicio de la potestad sancionadora que posee, y en términos sencillos le obliga a respetar la legalidad vigente a la hora de efectuar determinadas calificaciones jurídicas.

Es así como, el fallo fluye, hasta colegir fundamente que es deber de la autoridad tributaria, en la hipótesis descrita en el inciso primero del N° 16 del artículo 97 del Código Tributario, efectuar “... una declaración que solo el Servicio de Impuestos Internos puede hacer, y que consiste en efectuar, fundadamente una calificación jurídica de culpabilidad, contenida y resumida en la expresión “no fortuita”, y que, como dijéramos, solo puede efectuar la administración tributaria en el legítimo ejercicio del derecho administrativo sancionador”.

De estas expresiones, arranca con irredargüible verdad la obligación del Servicio de Impuestos Internos, de tramitar un procedimiento administrativo conforme a la Ley N°19.880, cuando se presente un contribuyente y se autodenuncie por la pérdida o inutilización de documentación tributaria. Y solo a partir de ese procedimiento, correctamente gestionado con todas sus fases (*iniciación, instrucción, prueba y resolución*), la administración tributaria podrá emitir un acto trámite, a través del cual, se completará el ilícito infraccional, de modo fundado.

Al respecto la sentencia señala:

“DÉCIMO NOVENO: *Que, respecto al segundo presupuesto, esto es que la pérdida o inutilización de determinados documentos, sea calificada como “no fortuita” por la autoridad, surgen los siguientes razonamientos y conclusiones que permitirán formarse convicción de la existencia o no de tal calificación jurídica.*

Que, como se ha demostrado en las letras a) y b) del considerando Décimo Segundo, por una parte integran el tipo infraccional “presunciones legales” que gravan preventivamente las conductas del contribuyente ante determinados escenarios ya señalados, existiendo además una figura dolosa de la infracción en estudio, sancionada como delito.

*Que, por lo tanto queda por establecer, como una necesaria conclusión, que aquel conjunto de conductas descritas y contenidas en el inciso primero del N°16 del Artículo 97 del Código Tributario –que es la norma sobre la cual se funda el Acta de Denuncia de Infracción– se refieren a una infracción de naturaleza “culposa”, **toda vez que el legislador ha establecido como un elemento normativo subjetivo, integrante del tipo, y configurador del ilícito, una declaración que solo el Servicio de Impuestos Internos puede hacer, y que consiste en efectuar, fundadamente una calificación jurídica de culpabilidad, contenida y resumida en la expresión “no fortuita”, y que, como dijéramos, solo puede efectuar la administración tributaria en el legítimo ejercicio del derecho administrativo sancionador. Potestad sobre la cual ya nos pronunciamos en considerandos anteriores.***

Entendemos que dicha calificación jurídica, que integra y completa la infracción, sin la cual no se configura el ilícito denunciado, emana y es consecuencia directa e inmediata de un procedimiento administrativo sancionador –regulado por la Ley N°19.880 sobre Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado–, que es escrito y debidamente razonado y motivado.

Que, dicha calificación solo puede hacerla el Servicio de Impuestos Internos, cuando ha examinado y ponderado en sede administrativa, los antecedentes aportados por el propio contribuyente en el procedimiento administrativo sancionador y solo en el evento de que existiere previamente, una “autodenuncia” del contribuyente, no en otras circunstancias; porque ya sabemos, que en los demás casos ha sido el legislador tributario el que ha hecho una calificación al establecer una presunción legal en contra del contribuyente.

Que, este Sentenciador deduce que, efectuar en sede administrativa la calificación de “no fortuita” de una pérdida o inutilización, no es una declaración baladí, sino por el contrario, entiende que es el resultado de un proceso administrativo, regulado legalmente, deliberativo, serio y profundo, que concluye con un acto administrativo igualmente fundado o motivado y que en este caso se denomina “Acta de Denuncia de Infracción Folio N°77315006145”, que solo se exteriorizará y notificará luego de haberse formado convicción de que determinadas acciones u omisiones del contribuyente son o han sido “culpables” o “culposas”.

Que, por lo tanto, la autoridad fiscalizadora al declarar y calificar la pérdida o inutilización de determinados documentos tributarios, como “no fortuita” en la respectiva Acta, ha emitido un acto jurídico administrativo de notables efectos en el ordenamiento legal.

Que, en primer lugar dicha calificación, es una valoración jurídica esencial e imprescindible, que viene a completar, perfeccionar e integrar el tipo o ilícito

infraccional descrito en el inciso primero del N°16 del art. 97 tantas veces citado, y solo en el evento que el Servicio señale que la pérdida o inutilización no ha sido fortuita, nace el ilícito y es posible efectuar la denuncia, siempre y cuando se hayan configurado los demás hechos que integran el tipo infraccional, según se ha descrito en el considerando Décimo Primero de esta sentencia.

Que, a partir de esa conjunción, concreción y acreditación de esos hechos, la entidad pública está capacitada para imponer una sanción en ejercicio de la potestad administrativa que le asiste y en caso de impugnación en sede judicial por el contribuyente, la administración tributaria estará en condiciones de sostener, probar y pretender que se mantenga esa sanción para el infractor.

Que, un segundo efecto, dice relación con que se hace exigible la aplicación en sede administrativa de las normas y principios jurídicos, que conforman el debido proceso, en especial el Principio de Presunción de Inocencia que ampara al contribuyente denunciado, que exigen en materia infraccional, no solo que se determine la existencia del ilícito, sino que también se configure y acredite la culpabilidad en el actuar del denunciado y el grado de participación del imputado.

VIGÉSIMO: *Que, en el caso en comento, el Servicio ha hecho esta imputación jurídica al contribuyente, atribuyéndole una acción u omisión "culpable", "no fortuita", que trae aparejada una expectativa de sanción, que puede afectar el derecho constitucional de propiedad del denunciado. Imputación que ha de ser probada por el ente denunciante en esta sede jurisdiccional, como ya se ha dicho en los considerandos anteriores.*

En el caso concreto no existe en el Acta de Denuncia de Infracción de fojas 3, ningún argumento o razonamiento sobre los hechos y el derecho, que justifique la conclusión a la cual arribó el Servicio.

En dicho documento solo reza la siguiente frase:

"Pérdida Facturas de ventas desde N°151 hasta N°168, emitidas y desde N°169 hasta N°170 sin emitir. Facturas de proveedores periodo 05/2015. Actuación negligente del contribuyente al no mantener debido resguardo de la documentación, causas según lo expresado en form. 3228 "Por robo a mi camioneta se llevaron bolso con la documentación" (sic).

Que, de la manifiesta falta de motivos y fundamentos, puede concluirse, sin lugar a dudas que dicho acto administrativo, denominado Acta de Denuncia de Infracción, adolece de vicios que vulneran el artículo 2° de la Ley N° 18.575 Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado, que indica que los Órganos de la Administración

del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las leyes; y en concreto a los artículos 11, inciso 2°, 16 e inciso 4° del artículo 41 todos de la Ley N° 19.880, que dispone que los hechos y fundamentos de derecho deben siempre expresarse en aquellos actos que afecten los derechos de los particulares sea que los limiten, restrinjan, priven de ellos, perturben o amenacen su legítimo ejercicio, así como aquellos que decida o resuelvan el asunto; mandato que está en plena concordancia con el Principio de Transparencia y de Publicidad, descrito en el segundo de los artículos citados, que obliga a la administración a tramitar el procedimiento administrativo con transparencia, de manera que permita y promueva el conocimiento, contenidos y fundamentos de las decisiones que se adopten en él.

Es decir, todo acto de la administración debe ser justificado, esto es, fundamentarse razonablemente tanto en la legislación vigente como en los hechos concretos debidamente probados y ponderados, teniendo en cuenta todas las circunstancias que confluyen en la situación sometida a su decisión; al no actuar así, el acto de dicha autoridad incurre en arbitrariedad y por lo tanto, carece de valor jurídico para sostener una pretensión sancionatoria.

En síntesis, el Acta de Denuncia de Infracción de fojas 3, emitida por el Servicio carece de razonabilidad, fundamentación y vulneran la Ley N°19.880, Ley N° 18.575, y el artículo 7 de la Constitución Política de la República, como se ha explicado, circunstancias que justifican con creces la decisión de este Sentenciador de restarle todo mérito acusatorio y probatorio.

Siendo del todo ineficaz el acto administrativo acusatorio desde el punto infraccional para sostener esa tesis, por cuanto esa grave omisión o deficiencia, impide que se configure el ilícito infraccional denunciado.

Que, en nada desvirtúan las conclusiones ya expuestas, el testimonio de doña P. A. R. Jefe de Departamento de Plataforma del Servicio de Impuestos Internos, que rola entre fojas 34 y 37 ambas inclusive, por cuanto ninguno de los argumentos vertidos por ella, el día 11 de noviembre de 2015, ante estrados, fue en primer lugar, anotado, ni siquiera resumidamente, en el acto administrativo denominado "Acta de Denuncia de Infracción" de fojas 3, siendo en consecuencia extemporánea su exposición y explicitación en una sede y oportunidad distinta a la que legalmente correspondía, como ya se ha señalado latamente. Además los asertos y razonamientos expuestos por la testigo tampoco aportan razonamientos lógicos e idóneos que permitan sustentar la calificación jurídica de "no fortuita" exigida por el ordenamiento legal, que son imprescindibles, reitero, para configurar el ilícito infraccional denunciado, por lo tanto no basta que dicha funcionaria hubiere pensado, supuesto o elaborado diversas teorías, si nada de esos dichos, tienen sustento fáctico y legal.

Que, a mayor abundamiento el “Acta de Denuncia de Infracción” de fojas 3, y como un antecedente que contradice el testimonio ya examinado, surge del hecho de que la referida acta está suscrita por otro funcionario público, don M. A. M.J., por lo tanto, puede asignársele, en consecuencia a él la autoría de la referida acta, y no a la declarante.

Que, en consecuencia, no se demostró en sede administrativa, ni menos se acreditó ante este Tribunal especializado, la existencia de los hechos ni los razonamientos lógicos, que pudieren servir de fundamento al Servicio, para establecer que la determinada perdida fue realmente no fortuita, por el contrario solo ha quedado demostrado en la especie que no puede tenerse como “no fortuita”, la pérdida de las facturas aludidas en los párrafos anteriores, por cuanto la autoridad administrativa, única llamada por la Ley para efectuar dicha calificación jurídica, no ha dado ningún fundamento fáctico o legal, ni ha expresado razonamiento alguno que permita efectuar tal calificación”.

(Lo destacado es nuestro)

1.5 En la motivación 21°, el Juez, continúa desmenuzando de manera exhaustiva y novedosa el tipo infraccional imputado por la autoridad en el caso concreto, y en ese esfuerzo, descubre que el Servicio, hizo solo una formulación de cargos parcial, que no se ajusta al ilícito legal, vulnerándose así el principio de tipicidad y de dicha falencia, surge también otra línea argumentativa para sostener la absolución del inculpado, en los términos que siguen:

“VIGÉSIMO PRIMERO: *Que, respecto al tercer y cuarto presupuesto de hecho que dicen relación con que la pérdida o inutilización, afecte a determinados y específicos libros o documentos y que estos sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto, respectivamente, es menester señalar lo siguiente.*

Que, en este estadio procesal, es imperativo consignar, precisar y destacar que el Servicio solo ha denunciado la primera parte de la infracción en estudio, es decir, ha imputado “La pérdida o inutilización no fortuita de los libros de contabilidad o documentos...”.

Al efecto, el ente fiscal nada dice, respecto al hecho de que dichos documentos perdidos o inutilizados, sirvieron o deberían haber servido para acreditar anotaciones contables o que estén relacionados con actividades afectas a cualquier impuesto: sobre esta parte del ilícito infraccional no hace imputación alguna de responsabilidad.

Que, recordando que el presente juicio infraccional está sujeto doblemente al "principio de tipicidad", que no solo se satisface cuando el legislador ha descrito la conducta reprochable en la ley, sino también cuando la autoridad llamada a efectuar la denuncia y aplicar una sanción en sede administrativa, es decir, por sí y ante sí, es capaz de constatar que los hechos relatados por el contribuyente coinciden en plenitud con la conducta reprochada por la Ley.

Que, esta grave y severa omisión y fraccionamiento del tipo infraccional, no puede ser suplida por supuestos que unilateralmente quiera imponer la administración, toda vez que los hechos que esta conozca, en virtud de una autodenuncia y que posteriormente puedan servir de base para efectuar una denuncia administrativa por la comisión de un eventual ilícito infraccional tributario, tienen que haberse verificado íntegramente, coincidir esos hechos con la descripción que hace el tipo infraccional, es decir, subsumirse los hechos en el derecho; y del mismo modo deben describirse y transcribirse en el Acta de Denuncia de Infracción a fin de satisfacer el ilícito prescrito por el legislador en su totalidad, y todo ello debió haber sido, además, comprobado y acreditado previamente en sede administrativa, por cuanto es ella la primera entidad pública llamada por la Ley tributaria para determinar la veracidad de la ocurrencia del hecho ilícito y fijar una sanción. En esto se traduce la potestad sancionadora administrativa que posee, y sobre la cual ya nos hemos pronunciado.

Que, esta sola circunstancia descrita previamente, permitiría a este Sentenciador desechar la actual denuncia del Servicio.

Que, a mayor abundamiento y considerando que en el caso de marras, existe un hecho no controvertido por las partes, que dice relación con que dentro de las facturas que el reclamante indica que le fueron sustraídas, se encuentran las facturas N°169 y 170, no emitidas, es decir, se trata del extravío de facturas sin emitir o en blanco, por lo que, a juicio de esta Magistratura, no puede sostenerse que sean instrumentos que sirvan de base a la contabilidad del contribuyente, desde que no contenía dato respecto de alguna operación y tampoco cabe entender que, por defecto, sean instrumentos relacionados con operaciones afectas al impuesto al valor agregado, pues como ya se ha indicado, y siendo un hecho no controvertido por las partes, las facturas ya individualizadas se encontraban en blanco, sin extender.

Por lo tanto, solo corresponde concluir que el extravío de las facturas N°169 y 170, individualizadas en la especie, sin emitir, no pueden configurar la infracción denunciada en autos, por no adecuarse su naturaleza y objeto con la de los documentos cuya pérdida o inutilización se persigue sancionar.

Que, la falta de cumplimiento de este esencial requisito, permite concluir que la conducta tal como ha sido imputada por el Servicio, con las deficiencias

anotadas y que ha sido reclamada en estos autos, es una conducta atípica, por lo tanto no puede ser objeto de reproche administrativo, ni menos objeto de una sanción infraccional.

Que, en nada desvirtúan las conclusiones ya expuestas, el testimonio de la funcionaria del Servicio de Impuestos Internos, que rola entre fojas 34 y 37 ambas inclusive, por cuanto ninguno de los argumentos vertidos, el día 11 de noviembre de 2015, prestada ante estrados, se refieren de modo alguno a este presupuesto de hecho. Al respecto la testigo nada dice, no aporta antecedentes ni razonamientos respecto al hecho de que los documentos perdidos o inutilizados hubieren servido para acreditar anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto, como lo exige el tipo infraccional. Por lo tanto dicho testimonio, es inidóneo e ineficaz para probar el ilícito denunciado, por el contrario se consolida, de modo irrefragable que la atipicidad detectada se ha perpetuado y consolidado.

Que, sobre estos requisitos, y de modo ejemplar, la sentencia de la Excm. Corte Suprema dictada con fecha veinticinco de julio del año dos mil uno, en la causa Rol N° 3.756-2000, recaída en un caso similar señaló lo siguiente:

“Que [...] sea para el propio contribuyente de autos o para terceros”⁶.

Que, en consecuencia, por lo expuesto, este Sentenciador, fundadamente puede sostener que no se ha formado convicción que en la especie se hubieren configurado los presupuestos de hecho en estudio”.

1.6 Que, en consecuencia, atendido todo lo transcrito y destacado, y lo ilustrativo y explicativo que resulta del fallo en estudio por sí mismo, se puede colegir que la ICA al confirmar la sentencia de primera instancia, ha optado por un posición innovadora –*garantista al decir del algunos en materia de derecho tributario infraccional*– por cuanto ha detectado en la actuación sancionadora de la administración tributaria una serie de falencias, que pugnan con el ordenamiento jurídico, que han permitido al Tribunal de primera instancia acoger el reclamo en todas sus partes, dejando sin efecto el acto administrativo sancionador emitido por el ente fiscal.

2° Análisis del Fallo Rol N°170-2016- Civil, recaído en la sentencia de Primera Instancia respecto de la causa caratulada: “*F. R., Francisco Con S.I.I.*”, Ruc N°: 15-9-0000830-6, RIT N°: ES-19-00016-2015.

⁶ Se ha omitido transcribir toda la cita que se hace de la sentencia de la E. Corte Suprema, por un tema de espacio.

El segundo fallo de la ICA de Rancagua, fue pronunciado en la causa rol N°170-2016- Civil, con fecha, treinta y uno de mayo de dos mil dieciséis, a través del cual confirmó la sentencia apelada, de fecha uno de febrero de dos mil dieciséis, con excepción de su considerando décimo tercero, que se eliminó.

2.1 Para una mejor comprensión de este caso, comencemos por reproducir los hechos como fueron percibidos e imputados por los agentes del Servicio, que se resumieron en los siguientes considerandos:

*“**SEGUNDO:** Que, conforme se expresó en el numeral Dos) de los Vistos, a fojas 13, corre la contestación del **SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS**, quien solicita que se rechace la reclamación en todas sus partes, confirmando la actuación reclamada, con costas. Funda su contestación en las razones de hecho y de derecho que se enunciaron en el numeral Dos) referido, las que también se dan por enteramente reproducidas en este considerando.*

Sin perjuicio de lo anterior, en síntesis la entidad fiscal funda su contestación en la circunstancia de que el día 09 de julio de 2015, alrededor de las 22:30 horas, a la altura del kilómetro 50 de la ruta 5, en dirección al norte, se controló el vehículo de carga placa patente DZHW-70 conducido por el reclamante, constatándose que este no había pasado por el control carretero ubicado a la salida del túnel de Angostura, por lo que se determinó notificar la infracción contemplada en el artículo 97 N° 6 del Código Tributario, por el entrabamiento a la acción fiscalizadora, al haberse negado al ingreso y posterior control de los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos actuantes en las dependencias del referido control.

***TERCERO:** Que, atendido el tenor del reclamo y del escrito de contestación, la discusión de autos se ha centrado en determinar si en la especie procede o no la aplicación de la multa establecida en el inciso primero del N°6 del artículo 97 del Código Tributario, en los términos que se imputa en el acto reclamado, estimándose por el reclamante que habría cumplido con su obligación de control carretero, al haber sido autorizado por el funcionario a cargo, a seguir su trayecto sin el timbre correspondiente; en circunstancias que la entidad administrativa sostiene que el hecho de eludir el control carretero implica un entrabamiento de la fiscalización sancionable a la luz de la norma anotada.*

En este contexto, corresponde determinar si las conductas desplegadas por el reclamante, configuran o no, la hipótesis de entrabamiento de la acción fiscalizadora, como lo ha imputado la administración a fin de concluir si procede o no la aplicación de las sanciones que establece la ley”.

2.2 Al igual que en el caso anterior, los hechos sustanciales fueron percibidos y concebidos por el Juez, poniendo, en general, todo el peso de la prueba

en la autoridad fiscalizadora que hizo la imputación infraccional, y así quedó resumido en la motivación quinta.

“QUINTO: *Que, en cuanto a los aspectos discutidos en estos autos, a fojas 20 se recibió la causa a prueba, estableciéndose como hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, los siguientes:*

1. *Hechos y circunstancias que originan la Notificación de Infracción N°1212645, de fecha 09 de julio de 2015.*
2. *Efectividad de verificarse en la especie, las circunstancias y supuestos de hecho que harían procedente la aplicación de la sanción contemplada en el artículo 97 N° 6 de Código Tributario en relación con la conducta denunciada.*
3. *Efectividad de que el día 09 de julio de 2015, el reclamante entrabó la fiscalización del Servicio de Impuestos Internos y eludió el control carretero de Angostura.*
4. *Efectividad que el día 09 de julio de 2015 el reclamante se detuvo en el control carretero de Angostura siendo autorizado por el funcionario a cargo a seguir su trayecto en dirección a Santiago”.*

2.3 El sentenciador, para una correcta resolución del caso sometido a su conocimiento, además de visitar la norma infraccional fundante, revisó y analizó otras disposiciones legales y administrativas aplicables al caso, como son: el artículo 55 del D.L. N°825, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios; el artículo 71° bis del D.S. N°55, del Ministerio de Hacienda, de 1977, denominado “Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios” y también la Circular N°64 del 14 de septiembre del 2001, emitida por el Servicio de Impuestos Internos, titulada como “Define objetivo de la presencia fiscalizadora en terreno e instaura procedimiento general de actuación”, de la cual cito algunos párrafos atinentes al caso.

“DÉCIMO CUARTO: *Que, para dilucidar la interrogante planteada, a fin de resolver el conflicto sometido a conocimiento de este Tribunal, deben tenerse en consideración, además, las siguientes normas.*

En primer lugar, debe revisarse y ponderarse lo dispuesto en el inciso final del artículo 55 del D.L. N°825, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, que establece lo siguiente:

“La guía de despacho [...] servicio sujeto del impuesto”⁷.

⁷ Se ha omitido transcribir toda la cita que se hace respecto al texto de la norma invocada, por un tema de espacio.

Que, como natural consecuencia de la norma transcrita, surge el artículo 71° bis del D.S. N°55, del Ministerio de Hacienda, de 1977, denominado "**Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios**", que sobre esta materia dispone en su inciso final, lo siguiente:

"La segunda copia [...] en el N° 17 del artículo 97° del Código Tributario"⁸.

Que, adicionalmente a las disposiciones anotadas, es necesario considerar también la CIRCULAR N°64 del 14 de septiembre del 2001, emitida por el Servicio de Impuestos Internos, titulada como "**Define objetivo de la presencia fiscalizadora en terreno e instaura procedimiento general de actuación**", que en lo pertinente y concerniente al caso en análisis, establece lo siguiente:

"6.- Controles carreteros y móviles

Concepto

- a. Controles carreteros:** Son aquellas actividades de fiscalización a vehículos con carga que tienen lugar en zonas fuera del radio urbano. Dentro de ellos se distinguen dos conceptos: controles carreteros permanentes y controles carreteros temporales. Los controles carreteros permanentes funcionan en horarios continuos, disponen de oficina establecida e infraestructura vial especial (pistas de desaceleración, aceleración y espacios especiales para la fiscalización); en cambio, los controles carreteros temporales se realizan en turnos de menor duración, no disponen de oficina establecida, en general tampoco disponen de infraestructura vial especial, y se efectúan en horarios y lugares que se seleccionan en función de requerimientos específicos.
- b. Controles móviles:** Son aquellas actividades de fiscalización que se efectúan a vehículo con carga dentro de las zonas urbanas y su funcionamiento consiste en que por cada salida se controlan los vehículos en distintos sectores de la jurisdicción. Su programación en general también obedece a requerimientos específicos, por lo cual los lugares y horarios en que se realizan no son de tipo permanente.

Para ambas actividades el objetivo es comprobar que la movilización o traslado de bienes corporales muebles se realice portando la correspondiente documentación tributaria, es decir, Factura, Factura de Compra, Guía de Despacho, Boleta o Guía de Traslado, otorgadas en la forma exigida por las leyes, reglamentos y normas vigentes.

⁸ Se ha omitido transcribir toda la cita que se hace respecto al texto de la norma invocada, por un tema de espacio.

En general, en estas actividades los antecedentes son requeridos al conductor del vehículo que transporta los bienes, siendo el medio de transporte en la mayor parte de los casos perteneciente a otro contribuyente, es decir, no al contribuyente en fiscalización.

Cabe hacer presente además, que para el desarrollo de estas actividades es esencial la presencia de Carabineros, los cuales cumplen las funciones de detención de los vehículos a controlar y la de seguridad de los funcionarios. Para lograr dicho apoyo, es necesario que la Regional o Unidad respectiva realice las gestiones pertinentes.

Acciones de fiscalización

- a) Identificarse como funcionario del Servicio de Impuestos Internos ante el contribuyente o conductor, con la respectiva credencial y/o indumentaria corporativa.*
- b) Informar al contribuyente sobre la fiscalización a que va a ser sometido, consistente en la verificación de su cumplimiento tributario, con relación al porte y consistencia de la documentación tributaria por los bienes muebles que traslada.*
- c) Proceder a requerir los documentos tributarios de los bienes que transporta, dado que podría llevar más de un documento.*
- d) Consultar en el Sistema Computacional selectivamente los documentos tributarios que amparan la venta o el traslado de (...).*
- e) Verificar la correcta emisión de los documentos que amparan el traslado y/o venta de los bienes, es decir, que contengan la información correcta del emisor, del destinatario e identificación de precios y bienes transportados.*
- f) Chequear que los productos o mercaderías individualizadas en los documentos tributarios de traslado, sean los que efectivamente transporta el vehículo y en especial lo referido a cantidad y descripción del producto.*
- g) Retirar por cada vehículo controlado, para su posterior procesamiento, el o los controles tributarios o triplicados correspondientes a las mercaderías que transporta, consignando en el original del documento, el timbre diseñado para estos efectos y devolviéndolo al conductor.*

La fiscalización deberá realizarse conforme a las circunstancias y procurando no demorar demasiado el término del proceso.

Resultado de la fiscalización

Lo indicado en la sección resultado de la fiscalización en las letras b), d) y e) de la actividad N°1 (Control de emisión y registro de documentos) es válida para este tipo de control.

- a) *Si no se detectan irregularidades, informar al conductor que el Servicio de Impuestos Internos no tiene observaciones que realizar, despedirse de él e indicarle que puede continuar hacia su destino.*
- b) *En los controles carreteros, en el caso en que el conductor del vehículo y/o dueño de las mercaderías, no tenga o no exhiba la documentación que respalda el traslado, se debe notificar la infracción a quien corresponda y el vehículo no podrá continuar hasta obtener el documento idóneo para seguir a su destino, de otra manera deberá devolverse a su lugar de origen.*
- c) *En los controles móviles, detectado un vehículo sin documentación tributaria, debe notificarse al conductor infracción sancionada en el art. 97 N° 17 del Código Tributario. Si la carga proviene de una dirección cercana, se recomienda ir al domicilio del vendedor de inmediato y notificar si corresponde, la infracción tipificada en el art. 97 N° 10 del Código Tributario.*
- d) *En el caso de detectarse documentos con numeración baja, cuando no se disponga de equipo computacional para consultar en línea, se recomienda chequear el rango de timbraje, contactándose con la Dirección Regional o Unidad donde se realizó el trámite.*
- e) *Cuando se detecten en los controles, documentos no autorizados por el Servicio debidamente comprobados en los sistemas computacionales y en la Unidad que efectuó el timbraje, se le tomará una declaración jurada al conductor o dueño en los términos de los artículos 34 y 60 inciso octavo del Código Tributario (...).*
- f) *Las siguientes son las infracciones factibles de cursar, según lo establecido en el art. 97 del Código Tributario:*
 - *El conductor no lleva la correspondiente documentación tributaria, pero identifica al vendedor o prestador del servicio que debió emitir el documento. Corresponde que se le notifique la infracción contemplada en el N° 17 del artículo 97 del Código Tributario. Respecto del vendedor deberá registrarse su nombre y domicilio, para que posteriormente se le notifique la infracción contemplada en el N°10 del artículo 97 del Código Tributario.*

- *El conductor no lleva la correspondiente documentación tributaria y no identifica al vendedor o prestador del servicio que debió emitir el documento. Debe denunciársele por la infracción contemplada en el N° 10 del artículo 97 del Código Tributario. Sin embargo, no procede que además se le denuncie por infracción del N° 17 del referido artículo 97.*
- *El conductor porta la correspondiente documentación tributaria, pero ella no cumple con todos los requisitos exigidos por la Ley, el Reglamento y las Instrucciones del Servicio. Corresponde que se denuncie en el acto al conductor por la infracción contemplada en el N° 17 del artículo 97 del Código Tributario y posteriormente al emisor por el N° 10 del mismo artículo, del ya mencionado Código.*
- *El vendedor, comprador o el prestador de servicio dueño de los bienes, conduce el vehículo o se encuentra en él. Si no portan la correspondiente documentación tributaria o si estos documentos no cumplen con todos los requisitos exigidos por la Ley, se les denunciará la infracción contemplada en el N° 10 del artículo 97 del Código Tributario.*

Al finalizar la actividad, se deben completar los datos correspondientes en la Orden de trabajo Controles Carreteros y Móviles”.

Que, del estudio y análisis de la normativa citada, se desprende que el proceso de fiscalización que debe ejercer el Servicio de Impuestos Internos, en carreteras, está referido y circunscrito al control de la emisión oportuna de determinados documentos tributarios, y del porte, exhibición y entrega de esos documentos a la autoridad tributaria, cuando estos los requieran.

Que, en este contexto, revisada la normativa vigente, el Tribunal no encontró norma alguna que obligue a los contribuyentes a detenerse en los controles carreteros –cualquiera que sea la naturaleza de estos– que mantiene el Servicio de Impuestos Internos, no encontrando tampoco, norma alguna que sancione la no detención en tales controles, salvo por cierto, si cualquier detención es requerida por Carabineros de Chile conforme al artículo 185 de la Ley del Tránsito N°18.290. Por lo demás, el Servicio de Impuestos tampoco ha invocado norma alguna que establezca la obligación y sanciones antes referidas”.

2.4 Como ya dijimos en el numeral 1.3 relativo al fallo anterior del fallo en comento, reconoce expresamente en sede jurisdiccional la potestad sancionadora que posee el SII, sus atributos, consecuencias y efectos. Del mismo modo la sentencia se establece como un importante recordatorio de todos los conductos legales que ha de seguir la administración, el correcto ejercicio de su

facultad, y en especial para que considere los límites constitucionales y los cauces legales dispuestos en nuestro ordenamiento, y en el caso concreto reitera las expresiones en los considerandos 15°, 16°, 17° y 18°, que no transcribiremos, por cuanto su contenido es casi idéntico a los expuesto en la anterior sentencia.

2.5 Avanzado en el estudio del fallo, se aprecia que el Sentenciador, al momento de desentrañar las circunstancias y supuestos de hecho que harían procedente la aplicación de la sanción contemplada en el artículo 97 N° 6 del Código Tributario, a la luz de las probanzas vertidas, se percata de que en el caso concreto de una profunda violación al principio de tipicidad, al igual que en el asunto conocido en el fallo anterior, señala *“Que, una vez determinado y precisado esos hechos, debe efectuarse el debido examen de tipicidad, es decir, si dichos hechos, tal como han sido denunciados y, eventualmente, probados en esta sede jurisdiccional, podrían ser punibles o sancionables conforme dispone la Ley”* y *“...este Sentenciador se ha formado plena convicción de que, no se han acreditado los hechos y circunstancias que satisfagan el ilícito infraccional supuestamente vulnerado, por el contrario, solo se da cuenta en esta sede jurisdiccional de una serie de circunstancias y hechos atípicos, que no concuerdan en plenitud con el contenido de la norma ya citada, de conformidad a lo que exige perentoriamente el principio de legalidad y de tipicidad...”*; y por ello en los considerandos 21°, 22°, 23°, 24°, 25° y 27°, desarrolla toda una nueva teoría exculpatoria, que beneficia al contribuyente imputado, motivaciones de las cuales surge la importancia y relevancia de este fallo, que en síntesis significa dejar al descubierto una sustantiva falta de norma legal sobre la cual actúa el SII.

“VIGÉSIMO PRIMERO: *Que, respecto al segundo hecho controvertido, que dice relación con acreditar la efectividad de verificarse en la especie, las circunstancias y supuestos de hecho que harían procedente la aplicación de la sanción contemplada en el artículo 97 N° 6 de Código Tributario en relación con la conducta denunciada, debemos tener presente lo siguiente:*

*Que, en el caso concreto, las circunstancias y supuesto de hecho que harían procedente la aplicación de una sanción –siguiendo la teoría del caso expuesta por el Servicio de Impuestos Internos– estaría dada porque el reclamante no timbró en el control fijo de Angostura la pertinente guía de despacho, y luego al ser nuevamente controlado kilómetros más allá, los funcionarios verificaron dicha falta de estampado o atestado fiscal, y todo ello habría significado una elusión del control, y a su juicio dichas circunstancias habrían satisfecho la hipótesis categorizada como **“el acto de entrabar en cualquiera forma la fiscalización ejercida en conformidad a la ley”**.*

Ahora, bien, corresponde a la luz de los dichos del Servicio y del testimonio de sus funcionarios que han sido concienzudamente examinados, determinar en primer lugar si se produjo un entrabamiento, como se verificó o produjo, y

si dicha forma o acción está tipificada como infracción tributaria; y luego es necesario acreditar, si el supuesto entrabamiento altero un proceso de fiscalización ejercido en conformidad a la ley.

Que, para mayor precisión y como ya sabemos, la conducta denunciada por Servicio de Impuestos Internos, consistió en los siguientes hechos, según reza el documento de fojas 2 y 17:

“Entraba la fiscalización al eludir control carretero obligatorio y debidamente señalado, solo con intervención de Carabineros pudo ser controlado, trasladaba mercaderías según Guía de Despacho Electrónica N°106883 RUT 76.564.580-8”.

VIGÉSIMO SEGUNDO: *Que, una vez determinados y precisados esos hechos, debe efectuarse el debido examen de tipicidad, es decir, si dichos hechos, tal como han sido denunciados y, eventualmente, probados en esta sede jurisdiccional, podrían ser punibles o sancionables conforme dispone la Ley.*

Que, con estos antecedentes, en especial de lo que se extrae de los testimonios de fojas 60, puede concluirse que la conducta o acción, que habría provocado o generado el entrabamiento de la fiscalización, a decir del Servicio, fue el eludir el control carretero obligatorio, que se encontraba debidamente señalado.

*Que, corresponde preguntarse nuevamente, **¿en qué norma legal o reglamentaria se encuentra establecido el deber de un conductor de vehículo de carga de detenerse en un control carretero del Servicio de Impuestos Internos? y, por cierto cabe preguntarse ¿en qué norma legal o reglamentaria se encuentra establecido la sanción ante una eventual infracción a ese presunto deber?***

Las respuestas a estas naturales interrogantes, evidentemente no las encontraremos en la contestación del Servicio de fojas 13, y no las hallaremos en el testimonio de los funcionarios fiscalizadores de fojas 60 y 61, ni menos las descubriremos en el documento Notificación de Infracción, que rola a fojas 2, toda vez que en ninguno de los antecedentes y medios probatorios ya reseñados se indica en qué norma legal o reglamentaria se encuentra el deber jurídico del contribuyente de ingresar a determinados recintos al borde de la carretera, de requerir y exigir que se le timbren determinados documentos tributarios, y tampoco precisan la normativa de la cual se desprenda que la omisión de cualquiera de esos deberes podría configurar un ilícito tributario, y objeto de una sanción pecuniaria.

Que, tener la certeza jurídica de saber dónde se encuentra tipificada una conducta ilícita y su eventual sanción no resulta baladí en un proceso infraccional como el que se sigue, toda vez que, como ya seña-

lamos, extensa y fundadamente, en los considerandos Décimo Quinto a Décimo Octavo Séptimo, nos encontramos escrutando el ejercicio del derecho administrativo sancionador que posee el Servicio de Impuestos Internos, sujeto a los principios de presunción de inocencia, legalidad y tipicidad, entre otros.

Como señalamos, el presente juicio infraccional está sujeto al “principio de tipicidad”, y lo está desde una doble perspectiva, que se satisface, en primer lugar, cuando el legislador ha descrito la conducta reprochable en la ley, y lo hace en segundo término, cuando la autoridad llamada a efectuar la denuncia y a aplicar una sanción en sede administrativa, es decir, por sí y ante sí, es capaz de constatar que los hechos ejecutados por el contribuyente coinciden en plenitud con la conducta reprochada por la Ley.

Que, para efectuar una denuncia administrativa por la comisión de un eventual ilícito infraccional tributario, este tiene que haberse verificado íntegramente, deben coincidir los hechos con la descripción que hace el tipo infraccional, es decir, deben subsumirse los hechos en el derecho; y del mismo modo deben describirse y transcribirse en la Infracción a fin de satisfacer el ilícito prescrito por el legislador en su totalidad, y todo ello debió haber sido, además, comprobado y acreditado previamente en sede administrativa, por cuanto es ella la primera entidad pública llamada por la Ley Tributaria para determinar la veracidad de la ocurrencia del hecho ilícito y fijar una sanción. En esto se traduce la potestad sancionadora administrativa que posee, y sobre la cual ya nos hemos pronunciado.

Que, esta sola circunstancia anómala, descrita previamente, permitiría a este Sentenciador desechar la actual denuncia del Servicio.

VIGÉSIMO TERCERO: *Que, sin perjuicio de lo ya señalado, teniendo presente lo ya señalado en los considerandos Décimo Segundo, Tercero y Cuarto de esta sentencia, y a mayor abundamiento, resulta relevante destacar –que sobre el ilícito en estudio, contenido en el artículo 97 N° 6 de Código Tributario– este Sentenciador coincide plenamente con lo expuesto por el destacado tributarista, don PEDRO MASSONE PARODI, quien concluye que la infracción descrita en la norma legal citada, y que ha sido imputada al contribuyente, solo se configura en los procesos de fiscalización que la autoridad tributaria ejerza sobre los locales o establecimientos de comercio, agrícola, o industriales del contribuyente, es decir, sobre instalaciones o dependencias fijas o de evidente naturaleza inmueble donde se desarrolla la actividad generadora de las rentas. Por lo tanto, esta correcta interpretación o conceptualización del contenido de la infracción en comento, excluye la posibilidad de que el entrabamiento al proceso de fiscalización, se pueda verificar o configurar respecto del control carretero de vehículos en desplazamiento, o en aquellos lugares que no sean*

directamente el establecimiento de comercio o industria del contribuyente, donde deben permanecer los “libros de contabilidad o de libros auxiliares y otros documentos exigidos por el Director o el Director Regional”, como señala claramente la norma en estudio.

Que, ha quedado establecido, con meridiana claridad que la norma descrita en el N°6 del artículo 97 del Código Tributario, invocada por la autoridad administrativa, es una “norma residual”, propia o exclusiva de proceso de fiscalización tributaria llevado a cabo en el establecimiento o industria del contribuyente, y por lo tanto no es aplicable por analogía a otras situaciones.

Que, en plena concordancia con lo anterior, es importante señalar que ha sido el propio legislador tributario, el que comprendiendo todo lo ya expuesto, ha establecido en el artículo 109 del Código Tributario, una norma sancionatoria, abierta, que permite a la autoridad tributaria reprimir, todas aquellas otras conductas lesivas al ordenamiento impositivo, que no tenga señalada una sanción específica.

*Que, refuerzan las conclusiones previas, la existencia de las siguientes normas ya citadas en considerandos anteriores: el artículo **55 del D.L. N°825, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios**, que señala que si el vendedor o prestador de servicios, que no emita la respectiva guía de despacho –cuando efectúe traslados de bienes corporales muebles– podrá ser sancionado en la forma prevista en el N°10 del artículo 97° del Código Tributario. Es decir, la ley establece una obligación, que es la de emitir la correspondiente guía de despacho para el traslado de mercaderías, y su omisión hará aplicable una sanción.*

*Luego el **artículo 71° bis del D.S. N° 55, del Ministerio de Hacienda, de 1977, denominado Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios**, establece que la segunda copia o copia adicional de una factura o guía de despacho deberá portarse para ser exhibida durante el traslado de las especies, junto con el original y ser entregada a los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos que lo requieran. El incumplimiento de esta obligación, dice la norma, será sancionado con la pena establecida en el N° 17 del artículo 97° del Código Tributario.*

Ambas hipótesis sancionatorias, en los términos descritos, solo podrían verificarse en las afueras del inmueble o establecimiento de comercio, agrícola, o industrial del contribuyente donde se desarrolla la actividad generadora de las rentas, una vez que las mercaderías han salido del local, y son trasladadas a otro lugar. En caso contrario, de verificarse una fiscalización en el establecimiento, y si durante el desarrollo de la misma, el contribuyente o sus dependientes ejercieren cualquier acto que perturbe o entorpezca dicho proceso, podría satisfacerse la conducta infraccional que se ha imputado, pero erradamente en el caso concreto.

En consecuencia, de ambas normas citadas puede extraerse el verdadero objeto, la esencia del proceso de fiscalización en terreno (en este caso, control carretero) y que consiste en comprobar, en primer lugar que el vendedor haya emitido en tiempo y forma la respectiva factura o guía de despacho, y luego, en segundo término, que el transportista porte dichos documentos tributarios, y una vez requeridos por los fiscalizadores, este entregue las pertinentes copias.

Este es el desarrollo normativo que fundamenta lo planteado por MASSONE, y que es seguido por este Sentenciador.

Que, en estos términos, y con ese fundamento, interpretación y filosofía de fondo, el Servicio de Impuestos Internos, emitió la CIRCULAR N°64 del 14 de septiembre del 2001, titulándola “Define objetivo de la presencia fiscalizadora en terreno e instaura procedimiento general de actuación”, y que, como sabemos, resulta obligatoria para sus funcionarios.

De dicha circular ya destacamos aquellas partes pertinentes, en el Considerando Décimo Cuarto de esta sentencia, y que en síntesis indica, que solo faculta a sus funcionarios a denunciar los ilícitos tributarios descritos en los números 10 y 17 del artículo 97 del Código Tributario, encontrándose conteste, dicha circular, con las infracciones descritas en las normas legales y reglamentarias ya citadas.

Que, como se aprecia, la labor fiscalizadora en carreteras, está suficientemente amparada y protegida por las normas infraccionales, a través de severas sanciones, excluyendo de este modo aquella hipótesis infraccional, descrita en términos genéricos contenida en el N° 6 del artículo 97 por ser natural de otros procesos de fiscalización. Por lo tanto, por aplicación de los principios de legalidad y de tipicidad, no hay espacio para la imaginación y creatividad administrativa, por cuanto su objeto, su misión en los procesos de fiscalización en carreteras era y es controlar la emisión oportuna y el porte de las guías de despacho. Y si de ese proceso administrativo de fiscalización, se acredita que el conductor porta una guía de despacho oportunamente emitida, simplemente no hay ilícito, no hay infracción tributaria. Para el legislador es indiferente el lugar donde se controle y verifique la correcta emisión y el porte de la guía de despacho, lo relevante es haberla emitido y portarla, y no el lugar.

Que, de este modo respondemos, aquella interrogante planteada en orden a saber si el supuesto entramiento alteró un proceso de fiscalización ejercido conforme a la ley.

Que, como último antecedente, resulta necesario dejar asentado –que según el documento de denuncia de fojas 2 y 17 y del testimonio de los fiscalizadores de fojas 60 y 61, se desprende sin lugar a dudas– que el reclamante sí portaba, y si entregó la Guía de Despacho Electrónica N°106883 RUT 76.564.580-8,

hecho del cual puede concluirse, de modo indubitado, que el reclamante efectivamente cumplió con el mandato legal y reglamentario de portar y entregar, ante el requerimiento de la autoridad el documento tributario pertinente. Por lo tanto, su conducta no puede ser objeto de ninguna sanción, cualquier otro hecho ocurrido en el proceso de fiscalización o cualquiera otra apreciación subjetiva es jurídicamente irrelevante, está exenta de todo reproche infraccional.

VIGÉSIMO CUARTO: *Que, como se ha venido razonando, este Tribunal estima que las probanzas vertidas en el presente juicio, no poseen la aptitud e idoneidad para probar que los hechos descritos por el Servicio, configuran o satisfacen el ilícito tributario de entrabamiento.*

Que, la anterior conclusión, se sustenta en la evidente falta de norma legal o reglamentaria que tipifique la conducta que reprocha la autoridad tributaria, toda vez que con los antecedentes descritos y analizados en considerandos anteriores, los fundamentos ya vertidos, y el correspondiente examen de las probanzas allegadas a este proceso infraccional, permiten a este Juez estimar que el hecho de eludir un control carretero o de no tener un determinado timbre que atestigüe el paso por uno determinado, no constituyen el ilícito infraccional tributario de entrabamiento descrito por el legislador, y que, como ya señalamos, es aplicable en otros procesos de fiscalización. Es más, este Sentenciador, considera que la figura infraccional en blanco –que estima el Servicio que ha sido vulnerada por el reclamante– no puede ser complementada o integrada por la mera voluntad de la administración y sus funcionarios.

Que, en consecuencia, por lo ya señalado y habiendo revisado las probanzas aportadas por las partes, en especial el documento de fojas 2 y 17 y los testimonios de los funcionarios del Servicio, rolantes entre las fojas 60 y 61, no se aprecia, de qué modo se verificaron en la especie las circunstancias y supuestos de hecho que harían procedente la aplicación de la sanción contemplada en el artículo 97 N°6 del Código Tributario, en relación con la conducta denunciada.

VIGÉSIMO QUINTO: *Que, la tercera exigencia judicial, estableció el deber de acreditar la efectividad de que el día 09 de julio de 2015, el reclamante entrabó la fiscalización del Servicio de Impuestos Internos y eludió el control carretero de Angostura.*

Que, sobre el particular, se desprende de los testimonios de fojas 60 y 61, que los hechos presenciados y denunciados por los fiscalizadores –y como ya se señaló latamente en los considerandos anteriores– no son constitutivos del ilícito de entrabamiento, por lo tanto son una conducta atípica, exenta de todo reproche infraccional, por lo tanto se tendrá por no acreditado el punto de prueba en estudio.

VIGÉSIMO SÉPTIMO: *Que, en síntesis, habiéndose escrutado y examinado las probanzas, especialmente la testimonial allegadas al presente juicio; atendiendo a todo lo expuesto y razonado en los considerandos anteriores **este Sentenciador se ha formado plena convicción de que, no se han acreditado los hechos y circunstancias que satisfagan el ilícito infraccional supuestamente vulnerado, por el contrario, solo se da cuenta en esta sede jurisdiccional de una serie de circunstancias y hechos atípicos, que no concuerdan en plenitud con el contenido de la norma ya citada, de conformidad a lo que exige perentoriamente el principio de legalidad y de tipicidad.***

De lo que se sigue forzosamente una declaración de exculpación total a favor del reclamante, por haber desplegado una conducta atípica, no sancionable desde el punto de vista de la normativa vigente que regula las infracciones administrativas tributarias.

Que, así las cosas, resulta inequívoco y forzoso acoger en todas sus partes el reclamo de fojas 1" (lo destacado es nuestro).

III. Conclusiones

- 1° Que, del tenor de ambas sentencias, se desprende con meridiana claridad que el órgano público de la administración del Estado, el Servicio de Impuestos Internos, posee dentro de sus facultades, la potestad sancionadora de orden tributario, reconocido doctrinariamente como derecho administrativo sancionador;
- 2° Que, son la propia Constitución Política de la República, y el conjunto de leyes que regulan la actividad del Estado y sus órganos, las que establecen que estos deben someter su actuar a dichas normas, en especial cuando se ejerce en contra de los ciudadanos o contribuyentes el *ius puniendi* del Estado, que afecta en algunos casos derechos fundamentales de los justiciables;
- 3° Que, en este orden de ideas, ambos fallos han develado, en cada caso en concreto, que el Servicio no ha adecuado el ejercicio de su potestad sancionadora ni la Constitución, ni a la Ley;
- 4° Que, ambos casos han demostrado una vieja práctica de la administración tributaria, de interpretación creativa e imaginativa de los ilícitos tributarios y la creación de agravamientos de conductas, fuera de la norma legal, que están más allá del ordenamiento vigente⁹. Y todo

⁹ Véase Circular N°01 del 02 de enero del 2004, del Servicio de Impuestos Internos, sobre "Política de Aplicación de Sanciones por Infracciones Tributarias Contempladas en los Números 6, 7, 10, 15, 16,

aquello pugna severamente con los principios de legalidad y tipicidad, ya expuestos en los fallos analizados, toda vez que en materia de derecho tributario infraccional, es claro y categórico, que el legislador ha respetado ambos principios, por cuanto la tipificación o descripción legal de los ilícitos infraccionales está, principalmente, contenido en un texto legal, el artículo 97 del Código Tributario.

Por lo tanto esta no es una afirmación sin fundamentos, ya que de los antecedentes expuestos y analizados se demuestra que la administración tributaria, por un lado no aplica al interior de su organización, una norma legal esencial, que regula el ejercicio de la potestad sancionatoria con un marcado acento garantista, como lo es la Ley N°19.880 sobre Bases de Procedimiento Administrativos, que se ha constituido en la norma supletoria de todas las agencias del Estado que le permiten conocer, tramitar y resolver los conflictos sometidos a su decisión.

Es claro y evidente que el Servicio no utiliza en todos sus procedimientos sancionatorios esta norma, y no la aplica en toda su extensión e integridad, lo que redundará en serias vulneraciones de los derechos de los contribuyentes; a modo de ejemplo en el segundo caso estudiado, a propósito de su frondosa interpretación creativa, extiende equivocadamente a hechos atípicos, efectos jurídicos vulneratorios de normas no diseñados al caso concreto, actividad interpretativa que también trasgrede prerrogativas fundamentales de los ciudadanos;

- 5° Que, como consecuencia de esta flagrante desobediencia e inaplicación de normas sustantivas y procesales por parte del Servicio, este debiera reemprender en su interior una revisión de sus procedimientos y doctrinas sancionatorias, así como efectuar un masivo plan de capacitación de sus agentes, para que en el ejercicio del *ius puniendi*, sus actuaciones de conocimiento, denuncia, tramitación y aplicación de sanciones estén acordes a las correctas interpretaciones jurisprudenciales;
- 6° Que, como otra consecuencia de esta evidente desobediencia e inaplicación de normas sustantivas y procesales por parte del Servicio, el Tribunal Tributario y Aduanero, en primera instancia, y luego la Corte de Rancagua, han reestablecido el imperio del derecho, acogiendo los reclamos interpuestos por los contribuyentes en contra de las infracciones cursadas, dejando, en definitiva, sin efecto, en todas sus partes los actos administrativos acusatorios.

17, 19, 20 y 21 del Artículo 97 y Artículo 109 del Código Tributario, y de Concesión de Condonaciones en los Casos que se describen. Deroga Circular N°36 del 2000".

IV. Bibliografía

Bibliografía citada en los fallos:

Aste Mejías, Christian, (2010). *"Curso Sobre Derecho y Código Tributario"*, Santiago: Editorial Legalpublishing, Quinta Edición, p. 406.

Garrido Montt, Mario, (2001). *"Derecho Penal" Parte General*, Santiago: Editorial Jurídica de Chile, Tomo I, p. 38.

Massone Parodi, Pedro, (2010). *"Infracciones Tributarias"*, Santiago: Editorial Legalpublishing, Segunda Edición p. 79.

Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, (2008). *"Curso Sobre Delitos e Infracciones Tributarias"*, Santiago: Editorial Legalpublishing, Tercera Edición, pp. 3,4 y 5.

Normas citadas:

Constitución Política de la República;

Ley N°19.880 Establece Bases de los Procedimientos Administrativos que Rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado. D.O. 29 de mayo de 2003.

Ley N°20.322, que Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera. D.O. 27 de enero de 2009, que en el Artículo Primero, establece la Ley Orgánica de los Tribunales Tributario y Aduaneros.

Circular N°01 del 02 de Enero del 2004, del Servicio de Impuestos Internos, sobre "Política de Aplicación de Sanciones por Infracciones Tributarias Contempladas en los Números 6, 7, 10, 15, 16, 17, 19, 20 y 21 del Artículo 97 y Artículo 109 del Código Tributario, y de Concesión de Condonaciones en los Casos que se describen. Deroga Circular N°36 del 2000".

Jurisprudencia citada:

Ilustrísima Corte de Apelaciones de Rancagua, 11 de mayo de 2016 en causa: "L. M., Eduardo Francisco con S.I.I.", Rol N° 4170-2015- Civil, en [http:// corte.poderjudicial.cl/SITCORTEPORWEB/](http://corte.poderjudicial.cl/SITCORTEPORWEB/);

Ilustrísima Corte de Apelaciones de Rancagua, 31 de mayo de 2016, en causa "F. R., FRANCISCO con S.I.I.", Rol N°170-2016- Civil, en [http:// corte.poderjudicial.cl/SITCORTEPORWEB](http://corte.poderjudicial.cl/SITCORTEPORWEB)

Tribunal Tributario y Aduanero de la VI Región del Libertador Bernardo O'Higgins, causa: "L. M., Eduardo Francisco con S.I.I." 09 de diciembre de 2015, RUC N°: 15-9-0001012-2, RIT N°: ES-19-00020-2015, en http://www.tta.cl/opensite_20110708155435.aspx

Tribunal Tributario y Aduanero de la VI Región del Libertador Bernardo O'Higgins, causa: "F. R., Francisco con S.I.I.", 01 de febrero de 2016, RUC N°: 15-9-0000830-6, RIT N°: ES-19-00016-2015, en http://www.tta.cl/opensite_20110708155435.aspx.