

DERECHO TRIBUTARIO

Corte Suprema Comercial Quilmanco Ltda. con SII

5 de junio de 2012

RECURSO PLANTEADO: *Recurso de casación en el fondo.*

DOCTRINA: *La jurisprudencia reiterada de esta Corte ha sostenido que la malicia que se requiere no es de tipo penal, sino que de orden tributario y que dice relación con el plazo para liquidar impuestos adeudados como ha ocurrido en autos. La expresión “maliciosamente falsa” no implica ni requiere una declaración judicial previa, sino que ella ha de buscarse en los propios antecedentes que presente el proceso respectivo, tal como ha ocurrido en el caso de autos en que se detectó que el contribuyente sujeto a fiscalización utilizó crédito fiscal amparado en facturas falsas y en la especie se trata de liquidaciones de impuestos, esto es, se trata de un asunto tributario civil, de tal manera que la expresión “maliciosamente falsa” que en el precepto se contiene también tiene ese carácter y no el de malicia tributario-penal. La malicia de orden tributario-civil puede establecerse tanto en la etapa administrativa del procedimiento tributario, cuanto en la jurisdiccional. En este caso se estableció por los sentenciadores la presentación de declaraciones maliciosamente falsas que hizo el contribuyente, de manera que resulta aplicable el plazo de prescripción de 6 años.*

Que respecto a la vulneración del artículo 21 del Código Tributario que se denuncia, es pertinente establecer que dicha norma dispone que 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.

Santiago, cinco de junio de dos mil doce.

Vistos:

En estos autos rol N° 9071-2009, sobre procedimiento por infracción a disposiciones tributarias, el Fisco de Chile ha interpuesto recurso de casación en el fondo en contra de la sentencia de segunda instancia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago que revoca la de primer grado y acoge el reclamo presentado por el contribuyente, declarando que las liquidaciones N° 1391 a 1409 se encuentran caducadas.

Se trajeron los autos en relación.

Considerando:

Primero: Que como primera infracción se denuncia la vulneración del artículo 200 del Código Tributario en relación con los artículos 19 y 23 del Código Civil. Señala que se infringe doblemente el artículo 200 del Código Tributario, al hacerse una falsa aplicación de su inciso primero y no aplicarse su inciso segundo; esto ocurre al estimar los jueces del fondo que es insuficiente la calificación de maliciosamente falsa efectuada por el Servicio y suponer que ésta lo es sólo por la determinación de existir proveedores irregulares, sin atender a los hechos establecidos en la fase administrativa y exigir que la malicia sea declarada en sede penal o infraccional, lo que además de constituir una vulneración de las normas sobre carga de la prueba, es una infracción al artículo 200 ya citado, al dejar de aplicar la prescripción de seis años que procede en este caso por cumplirse los requisitos que la norma señala al tratarse de impuestos de retención y demostrarse por las indagaciones practicadas por el Servicio, la presentación de facturas falsas y/o no fidedignas para imputar crédito fiscal al débito fiscal, presentando por una parte, copias de facturas que no guardan relación con sus originales, lo que importa una adulteración material de las mismas, y por otra parte facturas no timbradas cuyos proveedores no han sido ubicados y no tributan, lo que implica que el

respectivo Impuesto al Valor Agregado no ha sido enterado en arcas fiscales por el supuesto emisor. Todo lo anterior se estableció en la etapa administrativa previa a la citación del contribuyente donde aquel tuvo la posibilidad de acreditar la veracidad de las operaciones, lo que no hizo y tampoco alegó en su reclamo, bastando para hacer aplicable la norma la declaración de “maliciosamente falsa” que realiza el Servicio en uso de sus atribuciones, siendo carga del contribuyente acreditar la efectividad de las operaciones.

Agrega que con dicha interpretación en la sentencia que se revisa se está imponiendo un requisito no contemplado en la ley para que opere el plazo de prescripción extraordinario, lo que infringe las normas de interpretación de los artículos 19 y 23 del Código Civil por desatenderse su tenor literal al imponer restricciones o condiciones que no emanan de su genuino sentido, ni aparecen de la historia fidedigna de su establecimiento.

Segundo: Que como segunda infracción de ley, el recurrente sostiene la vulneración del artículo 97 del Código Tributario, al razonar los sentenciadores que es necesario para acreditar la malicia, un pronunciamiento previo en ese sentido de acuerdo a la referida norma, no obstante que el precepto sólo describe un listado de conductas infraccionales, pero nada dice sobre la prescripción de la acción para liquidar, revisar o girar un impuesto. Señala que las normas no se encuentran relacionadas por cuanto el Servicio no está obligado a ejercer la acción penal para que tenga aplicación el inciso 2° del artículo 200 del citado cuerpo legal.

Tercero: Que finalmente se esgrime la infracción al artículo 21 del Código Tributario, por desatenderse el tenor de la norma que establece que la carga de la prueba es del contribuyente, permitiendo la utilización de un crédito fiscal sin cumplir con la prueba de los requisitos que impone el artículo 23 N°5 del D.L. N° 825 para tener derecho al referido crédito, por cuanto no se acreditó la efectividad material de las operaciones de compra de bienes sustentadas con facturas declaradas falsas o irregulares, el pago de acuerdo a los incisos 2 y 3 del N°5 del artículo 23 del DL 825 o el entero del IVA por parte del emisor de las facturas.

Existe un error jurídico del sentenciador de alzada al suponer un escenario fáctico que no es real, cual es, que al Servicio le habría bastado para considerar las declaraciones presentadas por el contribuyente como maliciosamente falsas, una supuesta calificación de irregular de los proveedores, estimando que “un cliente” de un proveedor calificado de irregular no desarrolla también las conductas maliciosas de éste, en circunstancias que en el presente caso está acreditado por el SII que las conductas de utilización maliciosa de las facturas falsas ideológicamente las desplegó la propia contribuyente, y por ende las referencias a las irregularidades de proveedores detalladas en el motivo 16° de la sentencia de primer grado no pueden sino entenderse en ese sentido, toda vez que nunca la contribuyente acreditó la efectividad material de las operaciones de que aquellas facturas daban cuenta, ni el pago de ellas en la forma regulada en la ley sobre IVA. Por lo anterior, al invertir la carga de la prueba se infringe el artículo 21 del Código Tributario; error de derecho que la recurrente estima subsanable sólo con la declaración de nulidad.

Cuarto: Que al explicar cómo los errores denunciados han influido sustancialmente en lo dispositivo del fallo, esgrime que de haberse aplicado correctamente las normas que el recurso cita, se habría concluido que tratándose de facturas maliciosamente falsas el plazo de prescripción es de seis años, con lo que se habría confirmado la sentencia dictada por el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos de la Región Metropolitana, Santiago-Centro.

Quinto: Que son hechos de la causa por así haberlos establecido los jueces del fondo, los siguientes:

- a) Que las facturas emitidas por los proveedores Pedro Vergara Vergara, Miguel Toledo Pizarro, Claudio Miranda González y María Cristina Zúñiga y Cía. Ltda. fueron consideradas irregulares por el Servicio de Impuestos Internos (motivo décimo sexto del fallo de primer grado);

- b) Que por medio de las liquidaciones N°1391 a 1409 de 14 de noviembre de 2001 se determinó la existencia de diferencias por parte de Comercial Quilmanco Ltda. respecto a los impuestos de Primera Categoría y Reintegro de los años 1997 y 1998 e Impuesto al Valor Agregado de los periodos tributarios julio, septiembre a diciembre de 1996 y enero a octubre de 1997 (considerando primero de la referida sentencia).

Sexto: Que sobre la base de los elementos fácticos antes reseñados, los sentenciadores concluyen que resulta insuficiente para concluir que el cliente de un proveedor calificado como irregular también desarrolle conductas maliciosas, más si no se recibió la causa a prueba, lo que impide al contribuyente acreditar los presupuestos de hecho que sirven de fundamento a la prescripción alegada, esto es, que la declaración presentada no fue maliciosamente falsa, requisito indispensable para aplicar el plazo de 6 años de prescripción establecido en el inciso 2° del artículo 200 del Código Tributario, de manera que en la especie se debe aplicar el inciso primero del citado artículo y habiendo transcurrido más de tres años entre la fecha de vencimiento del pago de los tributos cuestionados y la notificación de las liquidaciones, declaran la prescripción de las facultades fiscalizadoras del Servicio de Impuestos Internos.

Séptimo: Que en lo referente al primer yerro denunciado, cabe precisar que el artículo 200 del Código Tributario trata del plazo de prescripción de las facultades del Servicio de Impuestos Internos para fiscalizar a los contribuyentes.

De acuerdo con este precepto existen dos plazos para computar la prescripción: uno que constituye la regla general prevista en su inciso 1° y que es de tres años contados desde que se hizo exigible el impuesto, esto es, desde que expira el plazo señalado para su declaración y pago; y otro, de carácter excepcional, a que alude el inciso 2°, que se extiende por seis años contados también desde que se hizo exigible el impuesto, siempre que éste sea de aquellos tributos sujetos a declaración y ella no se hubiere presentado o si la presentada fuere maliciosamente falsa.

Octavo: Que la entidad fiscalizadora arribó a la conclusión que las declaraciones del reclamante se hallaban en la última de las situaciones señaladas, esto es, que se habían formulado con la intención manifiesta de ocultar la verdad con el objeto de reducir su carga tributaria, luego de haberse comprobado en la revisión contable llevada a cabo que las facturas tenían el carácter de no fidedignas, cuestión que consta en el considerando décimo séptimo del fallo de primera instancia no eliminado por el del grado, donde se establece que la funcionaria en su informe de fojas 185 señaló que la falsedad de las facturas es un hecho suficientemente acreditado.

Noveno: Que al haber atribuido el Servicio de Impuestos Internos la condición de maliciosamente falsas a las declaraciones del contribuyente, por haber constatado con ocasión de examinar sus registros contables, que en éstos se había incorporado documentación notoriamente irregular, calificada de falsa por el fallo de primera instancia, correspondía al reclamante desvirtuar semejante imputación acreditando que las operaciones de que daban cuenta los documentos en cuestión efectivamente se habían realizado. Sin embargo, no alegó tal circunstancia en su reclamo, como tampoco invocó que las facturas no adolecían de la falsedad que se les atribuía y subsecuente con lo anterior, no pidió se recibiera la causa a prueba, limitándose a efectuar defensas en cuanto a la validez de las actuaciones de la entidad fiscalizadora pero sin invocar y probar la veracidad y efectividad de las operaciones cuestionadas por el Servicio, lo que conduce a tener por configurada la intención positiva de evadir el impuesto o disminuir su monto, toda vez que ello se realizó en más de un periodo tributario y en dos ejercicios comerciales por lo que no se trató de operaciones aisladas, las que incluso originaron el Acta de Denuncia N°2-10 de 29 de marzo de 2001. Todo lo anterior llevó a presumir al sentenciador de primera instancia que en este caso existió malicia civil y no un simple descuido del contribuyente.

Décimo: Que la jurisprudencia reiterada de esta Corte ha sostenido que la malicia que se requiere no es de tipo penal, sino que de orden tributario y que dice relación con el plazo para liquidar impuestos adeudados, como ha ocurrido en autos. La expresión “maliciosamente falsa” no implica ni requiere una declaración judicial previa, sino que

ella ha de buscarse en los propios antecedentes que presente el proceso respectivo, tal como ha ocurrido en el caso de autos en que se detectó que el contribuyente sujeto a fiscalización utilizó crédito fiscal amparado en facturas falsas y en la especie se trata de liquidaciones de impuestos, esto es, se trata de un asunto tributario civil, de tal manera que la expresión “maliciosamente falsa” que en el precepto se contiene también tiene ese carácter y no el de malicia tributario-penal. La malicia de orden tributario-civil puede establecerse tanto en la etapa administrativa del procedimiento tributario, cuanto en la jurisdiccional. En este caso se estableció por los sentenciadores la presentación de declaraciones maliciosamente falsas que hizo el contribuyente, de manera que resulta aplicable el plazo de prescripción de 6 años.

Undécimo: Que respecto a la vulneración del artículo 21 del Código Tributario que se denuncia, es pertinente establecer que dicha norma dispone que 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.

Duodécimo: Que de lo relacionado queda de manifiesto que la sentencia liberó al contribuyente del peso de la prueba, al considerar que la calificación del Servicio no estaba justificada, contrariando así la norma del artículo 21 tantas veces citado, puesto que la imputación del afán de reducir el monto de la obligación tributaria sostenida en sede administrativa debió ser desvirtuada en el proceso jurisdiccional, porque el precepto citado así lo regula al señalar que al contribuyente corresponde probar la veracidad de sus declaraciones con los documentos, libros u otros medios que la ley establezca, cosa que no realizó, pues como antes se consignó no discutió la irregularidad de las facturas y tampoco probó la veracidad de las operaciones. Tal interpretación del alcance de dicha norma es incorrecta e importa una vulneración a la misma que autoriza a anular el fallo, pues ella en lo substancial conduce a desestimar la reclamación que en estas circunstancias carece de sustento.

Décimo tercero: Que por lo expuesto y concluido, existiendo infracción de las normas precisadas precedentemente, el recurso de

casación en el fondo debe ser acogido por este capítulo, tornándose innecesario pronunciarse sobre los otros yerros denunciados.

De conformidad, asimismo, con lo que disponen los artículos 764, 765, 767, 785 y 805 del Código de Procedimiento Civil, se declara que **se acoge** el recurso de casación en el fondo deducido en lo principal de la presentación de fojas 248 contra la sentencia de dos de septiembre del año dos mil nueve, escrita a fojas 244, la que por consiguiente es nula y se la reemplaza por la que se dicta a continuación.

Acordada con el voto en contra del Ministro señor Muñoz, quien fue de parecer de rechazar el recurso por las siguientes consideraciones:

1°.- Que la prescripción como modo de extinguir las obligaciones ha sido definida legalmente por el artículo 2492 del Código Civil en los siguientes términos: “La prescripción es un modo de extinguir las acciones y derechos ajenos, por no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales”, agregando que “una acción o derecho se dice prescribir cuando se extingue por la prescripción”.

2°.- Que la vinculación del Servicio, al parecer expresado por su Director en Instrucciones o Circulares generales, se encuentra recogida por los legisladores en los artículos 6, 26 y 124 del Código Tributario, en cuanto disponen:

– Artículo 6 inciso final. “Los Directores Regionales, en el ejercicio de sus funciones, deberán ajustarse a las normas e instrucciones impartidas por el Director”.

– Artículo 26. “No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser

conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular”.

“El Servicio mantendrá a disposición de los interesados, en su sitio de Internet, las circulares o resoluciones destinadas a ser conocidas por los contribuyentes en general y los oficios de la Dirección que den respuesta a las consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias. Esta publicación comprenderá, a lo menos, las circulares, resoluciones y oficios emitidos en los últimos tres años. En caso que las circulares, dictámenes y demás documentos mencionados en el inciso 1º sean modificados, se presume de derecho que el contribuyente ha conocido tales modificaciones desde que hayan sido publicadas de acuerdo con el artículo 15.”

– Artículo 126 inciso 4º. “En ningún caso serán reclamables las circulares o instrucciones impartidas por el Director o por las Direcciones Regionales al personal, ni las respuestas dadas por los mismos o por otros funcionarios del Servicio a las consultas generales o particulares que se les formulen sobre aplicación o interpretación de las leyes tributarias”.

3º.- Que el Director del Servicio de Impuestos Internos, mediante Circular N° 73, de 11 de octubre de 2001, impartió instrucciones relativas a la aplicación de las normas de prescripción en el ejercicio de las acciones y facultades del Servicio. Específicamente en el punto 3.- sobre Plazo de Prescripción de la Facultad del Servicio de Impuestos Internos para Revisar y Girar Impuestos Insolutos sostiene: “De acuerdo con el artículo 6º del Código Tributario, corresponde al Servicio de Impuestos Internos, en especial, la fiscalización y aplicación administrativa de las disposiciones tributarias. Pero, su función propia de revisar el comportamiento tributario del contribuyente, determinar o liquidar los impuestos y girar u ordenar su entero en arcas fiscales, está sujeta en su ejercicio a la limitación de que se haga oportunamente, dentro de los plazos que señala el Código en el artículo 200. Vencidos dichos plazos, se extingue la facultad del Servicio para revisar, liquidar y girar impuestos insolutos, principio que queda absolutamente ratificado en el artículo 59 del Código Tributario, según el cual, dentro de los plazos de prescripción,

el Servicio podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por el contribuyente.” Agrega a continuación: “Esta interpretación resulta lógica, si se atiende a que el destino de los eventuales efectos de la revisión, esto es, de la liquidación y/o giro de impuestos, cumplido que sea el plazo de prescripción, queda sujeto a la mera voluntad del contribuyente, al cual le bastará reclamar de una u otro, aun cuando no invoque la excepción de prescripción en su favor, para que ésta deba ser declarada por el juez, anulándose los actos administrativos realizados en forma extemporánea.”

Agrega en el apartado 3.6 a 3.8: “3.6.- Plazo especial de prescripción respecto de impuestos no declarados o cuya declaración es maliciosamente falsa. De conformidad con el Código del ramo, el plazo de prescripción “será de seis años para la revisión de impuestos sujetos a declaración cuando ésta no se hubiera presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa. Para estos efectos, constituyen impuestos sujetos a declaración aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto”. (Artículo 200º, inciso segundo).

“Según se observa, en materia de impuestos sujetos a declaración existe, en ciertos casos, un plazo especial de prescripción del derecho del Servicio a liquidar, reliquidar o girar estos impuestos. Este plazo es de seis años, en lugar del plazo general de tres años.”

“Para que el Servicio disponga de este plazo especial para accionar, es necesario que, tratándose de un impuesto sujeto a declaración, ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa.”

“Determinar si se ha presentado o no la declaración y si ésta es o no maliciosamente falsa, es una cuestión de hecho que deberá resolver el funcionario que dicte sentencia de primera instancia, siempre que el contribuyente hubiere reclamado de la liquidación o giro del Impuesto.”

“En todo caso, los fiscalizadores deberán fundar adecuadamente las liquidaciones o giros que efectúen dentro de este plazo especial, acompañando los antecedentes de los cuales se desprende o con los cuales

se acredita la existencia de malicia o el hecho de no haberse efectuado la declaración.”

“3.7.- Concepto de “impuestos sujetos a declaración”. Aclara el Código Tributario que, para estos efectos, constituyen impuestos sujetos a declaración aquéllos que deben ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto. Dentro de esta nomenclatura de impuestos sujetos a declaración, pueden mencionarse todos los impuestos a la Renta, a las Ventas y Servicios, etc. En cambio, entre los impuestos no sujetos a declaración, se pueden señalar: los impuestos de timbres y estampillas, en algunos casos, y el impuesto territorial.”

“En este punto, debe tenerse presente 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.”

“3.8.- Concepto de “maliciosamente falsa”. La idea que una declaración de impuestos sea falsa alude a que uno o más de los antecedentes contenidos en ella es simulado, fingido o no ajustado a la verdad de los hechos a que el mismo se refiere.”

“Sin embargo, 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.”

“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.”

“Respecto al concepto de malicia aplicable en la especie, debe tenerse presente que no es necesario que ella haya sido declarada o establecida en un proceso por delito tributario. (Corte Suprema, 17.12.1996, fallo de Recurso de Casación en el Fondo, extractado en Boletín del Servicio N° 521 - Abril 1997 - pág. 139).”

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

4°.- Que tal interpretación del Servicio de Impuestos Internos, en ciertos aspectos, concuerda con el parecer de este disidente en el sentido que “para los fines del artículo 200 del Código Tributario no basta que en la declaración de que se trate existan datos no verdaderos, sino que además, se requiere que esta falsedad sea maliciosa”, “consciente del declarante”, carácter que le corresponde al Servicio acreditar, puesto que ha de presumirse un error involuntario por parte del contribuyente, que ampara su descuido, negligencia, impericia, imprudencia, pero no su

voluntad consciente de defraudar al Fisco, circunstancia que, como se ha dicho, corresponde al Servicio probar con antecedentes concretos y no presuntos, puesto que debe desvirtuar la presunción de buena fe del contribuyente.

5°.- Que en cuanto a la representación que efectúa el Consejo de Defensa del Estado en la presente causa debe dejarse constancia que según el artículo 3° del Decreto con Fuerza de Ley N° 1, del Ministerio de Hacienda, del año 1993, entre las funciones del Consejo de Defensa del Estado se encuentra la defensa del Fisco en todos los juicios, a lo cual el artículo 8° agrega que “tendrá la atención y defensa de las reclamaciones tributarias sólo ante los tribunales superiores de justicia”. Esta defensa técnica no puede ignorar al Servicio e intereses que representa, por lo que le es plenamente aplicable las disposiciones de los artículos 6 inciso final, 26 y 126 inciso 4° del Código Tributario que se ha transcrito con anterioridad, la cual guarda plena armonía con lo estipulado en el artículo 6°, inciso segundo, letra A, N° 1, en cuanto establece que corresponde al Director de Impuestos Internos “interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos”.

6°.- Que el artículo 200 del Código Tributario, en lo pertinente dispone: “El Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que hubiere lugar, dentro del término de tres años contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.”

“El plazo señalado en el inciso anterior será de seis años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa. Para estos efectos, constituyen impuestos sujetos a declaración aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto.”

Por su parte el artículo 201 del cuerpo legal en referencia, en lo atinente, establece: “En los mismos plazos señalados en el artículo 200, y computados en la misma forma, prescribirá la acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos.”

7°.- Que en relación a la determinación de la expresión “maliciosamente falsa” que emplea la norma legal transcrita en uno de los casos que permite ampliar la prescripción de tres a seis años, corresponde precisar si es una cuestión de hecho, según sostiene el Servicio de Impuestos Internos, o de derecho como lo impetra su representante el Consejo de Defensa del Estado.

En esta materia el disidente ha sostenido de manera reiterada, que sin duda la competencia de la Corte Suprema al conocer del recurso de casación en el fondo se refiere al establecimiento de la infracción de ley que constituye uno de los errores de derecho denunciados por el recurso, que al tener influencia substancial en lo dispositivo de la sentencia, permite sea acogido, puesto que es el legislador, quien por este medio cuida se respete su voluntad, pero más que eso, la soberanía que importa la dictación de las leyes, agregando un objetivo unificador de la jurisprudencia, que pretende dar certeza y seguridad jurídica a las personas al interior del Estado, todo lo cual no puede ser desatendido.

En este sentido, es también indudable que cuando la propia ley ha definido los conceptos de que se vale, como ocurre, por ejemplo, con los de culpa, caso fortuito o caución (artículos 44, 45 y 46 del Código Civil, respectivamente), la correspondencia entre el hecho dado por establecido en el proceso y la calificación que debe efectuarse del mismo, resolviendo la coincidencia con el módulo a que alude el legislador, es una decisión que está referida al derecho, revisable por el tribunal de casación.

Del mismo modo, la labor de calificación de un suceso acreditado en el juicio es también jurídica y queda dentro del dominio de la Corte Suprema, cuando el legislador echa mano de los denominados “conceptos jurídicos indeterminados” o como los denomina cierta doctrina alemana “conceptos legales indeterminados”, esto es, de eventos no definidos expresamente por la ley, pero que ésta incorpora en la descripción de la hipótesis de aplicación de la norma. La subsunción del hecho material que se ha tenido por probado en ese concepto que configura la hipótesis, esto es, su calificación, es siempre un problema de derecho y no de hecho, pues implica, precisamente, una calificación. “No cabría legislar sin utilizar ese tipo de conceptos y cuando las partes en un proceso

discrepan sobre su aplicación al caso parece claro que corresponde al juez determinar si el supuesto de hecho discutido se acomoda o no a este tipo de conceptos a los que la Ley ha conectado alguna consecuencia jurídica” (Eduardo García de Enterría, *Democracia, Jueces y Control de la Administración*, Rhomson – Civitas, 2005, página 147). Al efectuar el análisis por los jueces de la Corte de Casación lo que están examinando es si el hecho reúne las exigencias previstas por la ley, controla que concurra el evento que legitima el actuar y como ese concepto lo entrega la ley, es siempre una cuestión jurídica.

Desarrollando lo anterior se ha dicho que “en los términos tradicionales, que distingue en los conceptos indeterminados un núcleo de certeza, de absoluta certeza, un halo de imprecisión o de posible incertidumbre, y un lugar –más o menos alejado del centro, pero inexorable– de certidumbre categóricamente negativa” (Eduardo García de Enterría, obra citada, página 253), de manera que la labor de control de los tribunales se refiere a los planos de plena certeza.

Prosiguiendo con la mirada del asunto y desde una perspectiva general, para evitar confusiones respecto del tema y sólo para pretender avanzar en la exposición, es posible señalar que la doctrina agrega: “Bien es cierto que en todos los terrenos jurídicos se emplean conceptos indeterminados en gran cantidad; pero ello ocurre en razón, a mi juicio, sólo en tres grupos de casos: los conceptos de contenido cambiante, los conceptos formados pre-judicialmente y los principios regulativos”, entendiéndose por los primeros “a aquellos cuya regulación remite el legislador a la convicción popular, que está en continua transformación, convirtiéndola en directriz de su intervención”, “el legislador pretende aquí adaptarse al fluir de la concepción general, sería inútil un concepto estático, de contenido fijo; el concepto indeterminado constituye la única posibilidad de dar cuenta de la dinámica de las valoraciones sociales”. “Un concepto está formado prejurídicamente cuando toma su contenido de ámbitos extrajurídicos del ser y de la vida, asumiéndolo el legislador en su regulación. Cuando a tal efecto hay que emplear conceptos indeterminados, ello ocurre en dos ámbitos: en las concepciones sociales consolidadas relativas a ‘normas culturales’ (conceptos de contenido cambiante) y en el terreno de la ética (valores de contenido no cambiante,

inmutables)”, los cuales brinda a la jurisprudencia de baremos “que son verificables objetivamente, previenen el arbitrio falto de norte y además resultan imprescindibles en la fundamentación ético-social del Derecho”. “Los conceptos regulativos, a diferencia de los otros dos referentes, se caracterizan “por no ofrecer baremos ni jurídicos ni extrajurídicos”, pues “está claro que con tales conceptos regulativos no se pueden formar conceptos jurídicos. Su ámbito de aplicación es, por eso, mucho más reducido; se limita a posibilitar una resolución justa del caso concreto sólo en los espacios marginales no codificados de conceptos que por lo demás poseen nítidos contornos” (Claus Roxin, *Autoría y Dominio del Hecho*, en *Derecho Penal*, Séptima edición, año 2000, 15, III, páginas 135, 136 y 137).

Se llega así a dar solución a la inquietud de resolver el conflicto teniendo en cuenta la justicia del caso y seguridad jurídica o, al tema conceptual: la flexibilización del sistema ante descripciones taxativas y rígidas. “La probabilidad de ejercer efecto en lo individual sobre la decisión concreta del caso particular es mayor cuanto más abstracto sea el concepto legal”. “Al utilizar el legislador tales ‘conceptos necesarios de complementación’ transmite al encargado de aplicar la ley la indicación o la autorización de tener en cuenta aquellos elementos peculiares del caso concreto que se sustraen al enjuiciamiento previo generalizador del legislador” (Heinrich Henkel, citado por Claus Roxin, *Autoría y Dominio del Hecho*, en *Derecho Penal*, Séptima edición, año 2000, 15, III, página 135). En este punto se torna relativa la respuesta que estamos en presencia de un aspecto de Derecho (Ver sobre el tema Sentencia de la Segunda Sala de la Corte Suprema de fecha 19 de julio de 2005, Rol 2005-05 y Enrique Bacigalupo, *Derecho Penal*, Parte General, Editorial Hammurabi, Segunda Edición ampliada, 1999, páginas 226 a 230).

El Derecho evoluciona y las determinaciones de los tribunales deben ajustarse a ello, sin embargo, creo firmemente que el recurso de casación siempre debe limitarse a causales específicas y que ellas permitan, sólo por excepción, la revisión de los hechos.

8°.- Que prosiguiendo con el análisis del recurso éste pretende radicar en el contribuyente el peso de la prueba en orden a acreditar su

desconocimiento del carácter irregular de cuatro proveedores, conforme a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario. Para lo anterior solamente sostiene que dicho contribuyente fue el que realizó la declaración respectiva que contiene documentos de tales proveedores. Sin embargo, tal antecedente no concuerda con las expresiones del Director del Servicio de Impuestos Internos, quien ha sostenido que es el Servicio quien debe probar la malicia, el conocimiento, establecer la consciencia de la ilicitud, que se pretendió afectar los intereses fiscales con la declaración, puesto que el hecho base es indiscutido, pero hace falta un antecedente adicional para ampliar el plazo de prescripción; antecedente fáctico que en el caso de autos no concurre.

9°.- Que al no contrariar los jueces de la instancia lo previsto en los artículos 21, 97 y 200 del Código Tributario, el recurso de casación en el fondo ha debido rechazarse.

Regístrese.

Redacción a cargo de la Ministro Sra. Sandoval y del voto disidente su autor.

Rol N°9071-2009.

Pronunciado por la Tercera Sala de esta Corte Suprema, Integrada por los Ministros Sr. Sergio Muñoz G., Sr. Héctor Carreño S., Sr. Pedro Pierry A., Sra. María Eugenia Sandoval G. y el Abogado Integrante Sr. Jorge Medina C. No firma, no obstante haber concurrido a la vista y al acuerdo de la causa, el Abogado Integrante señor Medina por estar ausente. Santiago, 05 de junio de 2012.

Autoriza la Ministra de Fe de la Excma. Corte Suprema.

En Santiago, a cinco de junio de dos mil doce, notifiqué en Secretaría por el Estado Diario la resolución precedente.

Santiago, cinco de junio de dos mil doce.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 785 del Código de Procedimiento Civil, se dicta la siguiente sentencia de reemplazo.

Vistos:

Se reproduce la sentencia en alzada.

Y teniendo además presente:

1º Que el artículo 53 inciso tercero, primera parte, del Código Tributario prescribe que: “El contribuyente estará afecto, además, a un interés penal del uno y medio por ciento mensual por cada mes o fracción de mes, en caso de mora en el pago del todo o de la parte que adeudare de cualquier clase de impuestos y contribuciones”.

El inciso quinto señala: “No procederá el reajuste ni se devengarán los intereses penales a que se refieren los incisos precedentes cuando el atraso en el pago se haya debido a causa imputable a los Servicios de Impuestos Internos o Tesorería, lo cual deberá ser declarado por el respectivo Director Regional o Tesorero Provincial, en su caso”.

2º Que de lo anterior deriva que la alegación de la prescripción de las obligaciones de autos formulada por el contribuyente en su recurso de apelación inequívocamente comprende la inexigibilidad de los intereses que previene el artículo 53 del Código Tributario.

En efecto, la obligación de pagar intereses o, mejor dicho, la existencia de la obligación de pagar intereses es consecuencia de la falta de pago del tributo, motivo por el cual cuando se reclama la inexigibilidad de éste, ciertamente también se insta por no pagar la sanción pecuniaria.

3º Que si bien el pago de los intereses moratorios encuentra justificación en el atraso en el cumplimiento de la obligación tributaria, el mismo precepto prevé que dicho atraso pueda obedecer a una causa no imputable al contribuyente.

4° Que a la luz de dicha disposición cabe dilucidar si se ajusta a la legalidad que, por el lapso de tiempo procesalmente ineficaz que culminó con la declaración judicial de nulidad por haber sido tramitado el proceso por un tribunal no establecido por la ley, se genere la obligación de pagar intereses moratorios.

5° Que no cabe duda, de acuerdo al claro tenor literal del precepto citado, que constituye una exigencia legal para que se produzcan intereses moratorios respecto de impuestos adeudados que el tiempo transcurra por causa atribuible al contribuyente; y, como ha quedado expuesto, la extensión del proceso inválido se debió a una circunstancia no imputable a éste, sino que al propio Estado al originar y proseguir con una organización de tribunales no establecidos por la ley para el conocimiento y juzgamiento de asuntos tributarios.

De lo dicho es posible concluir que en el caso propuesto la generación de intereses durante el transcurso de tiempo descrito carece de base legal, por cuanto no se ha producido por la simple mora en el pago del impuesto. En otras palabras, los intereses han quedado despojados de su causa y circunscritos a la situación puramente objetiva del retraso que le sirve de fundamento.

Por consiguiente, durante el tiempo que transcurrió entre las fechas en que se dictó la resolución inválida que tuvo por interpuesto el reclamo y la que lo tuvo por definitivamente deducido, no se cumple con la exigencia requerida por la ley para que nazcan intereses moratorios, de suerte que dicho periodo de tiempo no puede ser tomado en consideración para aumentar la obligación tributaria.

6° Que es conveniente señalar que las consideraciones que anteceden no pueden extenderse a los reajustes que han de aplicarse al tiempo de duración del proceso aunque se encuentren previstos en la misma norma, porque su justificación es distinta y no puede ser desatendida. En efecto, con los reajustes se persigue mantener el valor de lo debido y para alcanzar tal finalidad han de ser dispuestos, ya que si así no se hiciera el contribuyente no llegaría a solucionar completamente el tributo debido. En cambio, los intereses constituyen una sanción por la falta de pago y,

en el caso de autos, la dilación no es atribuible al particular sino, como se ha dicho, al Estado.

Y atendido además lo dispuesto en los artículos 186, 187 y 227 del Código de Procedimiento Civil, **se confirma** la sentencia apelada de veintidós de mayo de dos mil ocho, escrita a fojas 217, **con declaración** de que los intereses moratorios que establece el artículo 53 del Código Tributario no se han devengado durante el período comprendido entre las fechas en que se dictó la resolución inválida que tuvo por interpuesto el reclamo y la que lo tuvo por definitivamente deducido, vale decir, entre el 15 de enero de 2002 y el 21 de agosto de 2007, respectivamente.

Acordado lo anterior con el voto en contra del Ministro señor Muñoz quien fue de la opinión de revocar la sentencia y acoger el reclamo, en cuanto a la prescripción alegada, teniendo para ello en consideración los mismos argumentos señalados para desestimar el recurso de casación deducido.

Regístrese y devuélvase con sus agregados.

Redacción a cargo de la Ministra Sra. Sandoval y del voto disidente su autor.

Rol N°9071-2009.

Pronunciado por la Tercera Sala de esta Corte Suprema, Integrada por los Ministros Sr. Sergio Muñoz G., Sr. Héctor Carreño S., Sr. Pedro Pierry A., Sra. María Eugenia Sandoval G. y el Abogado Integrante Sr. Jorge Medina C. No firma, no obstante haber concurrido a la vista y al acuerdo de la causa, el Abogado Integrante señor Medina por estar ausente. Santiago, 05 de junio de 2012.

Autoriza la Ministra de Fe de la Excma. Corte Suprema.

En Santiago, a cinco de junio de dos mil doce, notifiqué en Secretaría por el Estado Diario la resolución precedente.