

**APUNTES DE CLASES**

**DERECHO TRIBUTARIO I**

Prof. Waldo E. Figueroa Vásquez

2004

## CAPITULO PRIMERO

### EL DERECHO TRIBUTARIO

#### I.- FINANZAS PUBLICAS Y DERECHO TRIBUTARIO

1. **Actividad Financiera del Estado y Finanzas Publicas.** La ***actividad financiera del Estado*** corresponde a aquella a través de la cual el Estado obtiene recursos o ingresos que son destinados al financiamiento de sus distintos objetivos, pudiendo constatar previamente una previsión de los ingresos y gastos involucrados a través de un presupuesto general.

De este modo esta actividad financiera comprende el presupuesto de los ingresos y gastos involucrados, la obtención de los recursos necesarios para satisfacer los gastos previamente determinados, y por último, la aplicación de dichos ingresos a los gastos públicos.

La orientación que persiga esta actividad económica dependerá obviamente del concepto que de ella se tenga por parte de la autoridad, orientación que a grandes rasgos será partidaria de la neutralidad o intervención del Estado en la economía de la Nación, y que determinará el alcance y contenido de la ***política fiscal***, la que a su vez reúne al conjunto de decisiones que asume el Estado en relación a los ingresos y gastos públicos.

Hoy, sin embargo, se encuentra extendido el concepto por el cual Estado no sólo debe perseguir el financiamiento de los distintos gastos públicos, sino que además debe actuar o, derechamente, intervenir, a fin de obtener objetivos netamente económicos o sociales, buscando asegurar el bienestar social, incentivar la redistribución de la riqueza, el desarrollo de determinados sectores productivos, el pleno empleo, etc. De este modo la actividad financiera del Estado se constituye en un instrumento tanto para cubrir las necesidades públicas como para lograr la intervención estatal en la economía, llevando de paso a constituir al Estado en un importante agente económico.

La política fiscal por tanto tiene tres clases de objetivos:

- a) de asignación de bienes privados y bienes sociales.
- b) De distribución del ingreso y de la riqueza.
- c) De estabilización de precios y empleos.

Algunos elementos de la política fiscal actuarán además como un ***estabilizador automático*** de la economía y ello por cuanto, si la economía está en auge, aumentarán los ingresos de las personas y de las empresas y disminuirán los subsidios estatales, lo que obviamente determinará una mayor recaudación de impuestos a las rentas y a las ventas, lo que a su vez determinará un menor ingreso disponible y un menor gasto privado. Por el contrario, al entrar la economía en una fase recesiva, disminuirán los impuestos y aumentarán los subsidios, motivando un aumento del gasto privado. Los hechos anteriores pueden observarse en el caso de impuestos progresivos, seguros de desempleo, y programas de asistencia social. Lo

mismo ocurrirá con decisiones de política fiscal discrecional como planes de empleo, de obras públicas, establecimiento de impuestos específicos etc.

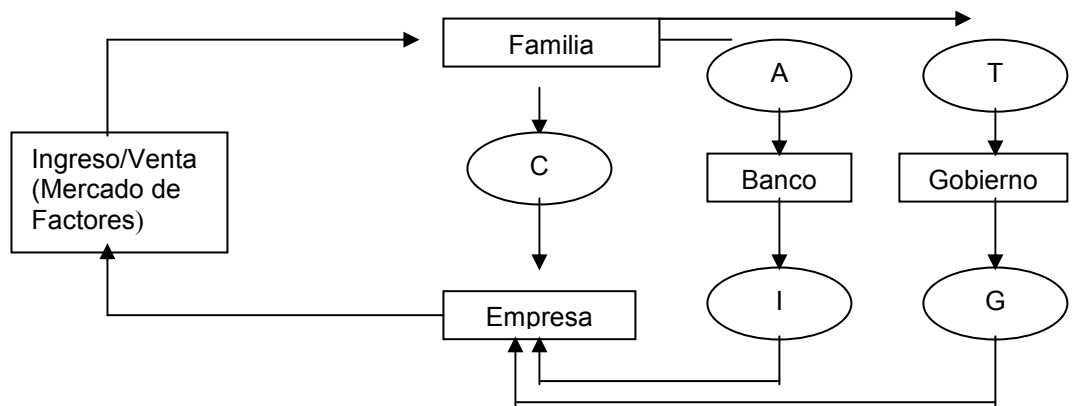
$$V = C + I + G$$

$$\text{Ingreso}(Y) = V$$

$$Y = C + A + T$$

$$C + A + T = C + I + G$$

$$A + T = I + G$$



La disciplina de **Finanzas Públicas** es precisamente aquella que tiene por objetivo el estudio de los principios del financiamiento estatal, distribución y aplicación de los gastos públicos. El **Derecho Financiero** a su vez forma parte del Derecho Público y reúne al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado y que determinan, siempre desde el punto de vista jurídico, la estructura de los ingresos y gastos públicos.

2. **Fuentes de los Recursos del Estado.** Se ha dicho hasta ahora que el Estado dedicará sus recursos a solventar o cubrir el gasto público que en gran medida está ordenado en función de satisfacer necesidades colectivas indivisibles. También, estos recursos estarán destinados a lograr diversos objetivos sociales o económicos. Por recursos del Estado debemos entender todos los ingresos de cualquier naturaleza económica o jurídica, ingresos que el Estado obtiene a través de diversos medios:

a) A través de la gestión de patrimonio. El Estado puede realizar cualquier acto jurídico que le esté expresamente permitido y de ellos se pueden obtener ingresos. Se trata de recursos derivados de la gestión de bienes de dominio público, bienes de dominio privado, utilidades de empresas estatales, de su privatización, de los monopolios fiscales o estancos.

b) El Estado como persona jurídica es susceptible de contraer obligaciones pudiendo en consecuencia obtener recursos mediante créditos.

c) El Estado como poder soberano está en situación de imponer multas y penas pecuniarias.

d) Asimismo, en ejercicio de su soberanía el Estado puede establecer tributos y perseguir su cumplimiento en forma forzada. En efecto, el Estado se encuentra dotado de un poder tributario, a través de la cual está en situación de

crear y establecer tributos, es decir prestaciones pecuniarias obligatorias, y cuyo cumplimiento es obtenido coactivamente.

Este poder tributario en consecuencia emana de la condición de soberanía del Estado, y cuyo ejercicio es posible comprobar tanto en el nacimiento o creación de cada tributo, entregada al Poder Legislativo, como en el control y fiscalización de su cumplimiento, ordinariamente radicado en un organismo administrativo, ligado al Poder Ejecutivo.

3. **Derecho Tributario.** El **Derecho Tributario** o **Derecho Fiscal** es la rama del Derecho Financiero que comprende el conjunto de normas jurídicas que regulan el nacimiento, determinación y aplicación de los tributos, los derechos y obligaciones que nacen tanto para el sujeto obligado como para el Estado acreedor.

Dentro del Derecho Tributario es posible encontrar una parte **general**, que comprende los principios generales que regulan la potestad tributaria del Estado y sus límites, comprendiendo normas de organización administrativa en concordancia con las garantías constitucionales; y se encuentra también una parte **especial** y que corresponde a los estatutos especiales que regulan los distintos gravámenes establecidos por la ley.

## **II.- LOS TRIBUTOS.**

1. **Concepto.** Se pueden definir los tributos como “toda prestación pecuniaria exigible coactivamente por el Estado en virtud de leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario”. Otra definición similar nos dice que “los tributos son prestaciones en dinero que el Estado en ejercicio de su poder de imperio exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines” (MCTAL).

Por último Giuliani Fonrouge señala que los tributos son una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigido por el Estado en virtud de su poder de imperio, y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público<sup>1</sup>.

**2. Características generales.** De estas definiciones, las que sin duda tienen un contenido común, podemos extraer las características comunes a todo tributo:

**a) El tributo es una prestación en dinero**, de modo que se excluyen las prestaciones personales o en especie a que eventualmente pueda estar obligado un sujeto a favor del Estado;

**b) El tributo es exigible forzosamente por el Estado**, su cumplimiento no es voluntario, el sujeto obligado no puede sustraerse a su cumplimiento, y ello es así por cuanto es el Estado el acreedor o sujeto activo de la obligación tributaria siendo titular de la potestad tributaria en virtud de la cual el tributo se ha establecido;

**c) La imposición o establecimiento de todo tributo se somete a un principio de legalidad**, y ello quiere decir que su nacimiento y aplicación no está sujeto a la discrecionalidad de la autoridad administrativa sino a reglas fijas, por ello se afirma que no existe un impuesto sin una ley previa que lo establezca, todo lo cual deriva del ejercicio de la potestad soberana limitada por los derechos constitucionales de los obligados;

**d) La imposición de un tributo emana del poder de imperio del Estado** que es inherente a su soberanía, poder en virtud del cual el Estado se encuentra en situación de crear tributos y perseguir su cumplimiento forzado, radicándose esta facultad fundamentalmente en el Poder Legislativo, a través del cual nacen las leyes que establecen la carga tributaria, y el Poder Ejecutivo, encargado de velar por el control y cumplimiento de la obligación.

**e) los tributos recaen sobre una persona determinada, natural o jurídica.**

A partir entonces de la creación e imposición de los tributos por parte del Estado surgirá un vínculo jurídico entre el Fisco, como sujeto activo o acreedor de la

<sup>1</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos, “Derecho Financiero”, 2ª edición, 1970, Depalma, Buenos Aires. n.151.-

obligación tributaria, y un sujeto pasivo, genéricamente denominado contribuyente, que se encuentra obligado a una prestación pecuniaria a título de tributo.

Los tributos constituyen la fuente de recursos o financiamiento más importante con que cuenta el Estado, llegando a cubrir cerca del 70% a 80% del presupuesto nacional. Se caracterizan además por su fácil recaudación y alto rendimiento. En cuanto a su finalidad, ya hemos dicho que es preferible entender que ellos, al igual que todo los recursos fiscales, están destinados en general tanto a cubrir los cargas públicas como a perseguir objetivos extrafiscales, sociales o económicos.

**3. Clasificación de los Tributos.** En general todos los tributos tienen una estructura común, se originan en el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, son obligatorios, y su objeto es una suma de dinero. Sin embargo, algunos de ellos se diferencian a partir, según algunos, de la mayor o menor evidencia en la contraprestación o beneficio que recibe el contribuyente por la satisfacción del tributo o, según otros, a partir del presupuesto de hecho establecido por la ley para dar por establecido el gravamen.

Así, los tributos se clasifican en a) Impuestos; b) Tasas; c) Contribuciones.

#### **a) El Impuesto.**

Según Guillermo Ahumada el impuesto “es la prestación en dinero que el Estado exige de ciertos sujetos económicos, coactivamente, sin contraprestación y de acuerdo a reglas fijas para financiar los servicios públicos que satisfacen necesidades colectivas de carácter indivisibles”.

El impuesto en consecuencia es una prestación pecuniaria, exigible por el Estado en forma forzada con motivo del acaecimiento de un determinado hecho y en el cual el nacimiento de la obligación tributaria es independiente de toda retribución o beneficio del Estado al obligado a su cumplimiento.

Para Mehl el impuesto “es una prestación pecuniaria, requerida de personas físicas o morales [jurídicas] de derecho privado y, eventualmente, de derecho público, según sus facultades contributivas, por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida determinada, para la satisfacción de las cargas públicas del Estado y de otros colectivos territoriales, con la intervención del poder público”<sup>2</sup>.

Puede observarse que el impuesto participa de las características comunes a todo tributo; sin embargo, distingue en él la circunstancia que no es posible visualizar el beneficio o contraprestación que el obligado pueda recibir del cumplimiento del impuesto.

Por ello otro autor señala que “el impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”.

El impuesto es el tributo más generalizado, de mayor recaudación y aplicación.

**b) Las Tasas.** Es la prestación pecuniaria a la que es obligado el contribuyente por la prestación efectiva o potencial de una determinada actividad o servicio público. En las tasas la obligación del pago surge cuando el servicio es puesto a disposición del contribuyente, aunque éste no lo utilice.

El concepto de tasa supone un grado de voluntariedad del usuario para utilizar este servicio y soportar la tasa, además supone obtener una prestación directa e individual de parte del Estado. El costo o precio de este tributo no debe ser superior al precio de costo del servicio o actividad estatal que se presta por el Estado, en relación al contribuyente deudor<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Mehl, *Science et technique fiscale*, t.I, p.49, citado por Gilbert Texier et Guy Gest en “Droit Fiscal”, Librairie Generale de Droit et de Jurisprudence, París, 1982pág.2

<sup>3</sup> Jorge Macón, “Economía del Sector Público” Mc Graw Hill, Bogotá Colombia 2002. Pág.138. No está claro si la magnitud de la tributación del contribuyente debe ser igual al costo de prestar el servicio en cada caso o si el conjunto de la recaudación no debe superar el costo total.

La tasa es similar al *peaje* y a una *patente*; ésta última es el pago que se exige por la Municipalidad para realizar una actividad comercial o profesional. En estos dos últimos casos la voluntad del sujeto tiene menor relevancia pues se trata de servicios a los que es obligado usualmente a utilizar.

Los *derechos* son prestaciones en dinero que se exigen para obtener una determinada autorización administrativa.

**c) Las Contribuciones.** La contribución es el tributo que afecta al propietario de un bien inmueble y que deriva del aumento del valor de dicha propiedad por la realización de obras públicas. La definición corresponde a las denominadas “*contribuciones de mejoras*” y su fundamento se encuentra precisamente en el mayor valor de los inmuebles por la ejecución de obras públicas o infraestructura<sup>4</sup>.

Nuestro impuesto territorial no es una contribución de acuerdo a esta definición. “., opuesta a las “*contribuciones de funcionamiento*” que corresponden a tributos que se pagan para asegurar el pago de servicios públicos,

#### **4. Diferencias del impuesto con los otros conceptos.**

a) En el impuesto, el Estado exige una suma de dinero, obligación que nace una vez que ha acaecido el hecho previsto por la ley. En las contribuciones el hecho determinante y que da lugar al nacimiento de la obligación es el aumento del valor de un inmueble, en tanto que en la tasa la circunstancia que hace surgir la obligación tributaria consiste en un servicio público prestado a favor del contribuyente.

b) Los impuestos y contribuciones son obligatorios. La tasa en principio es voluntaria o al menos el sujeto pasivo se encuentra en libertad de utilizar o no el servicio público que da origen a la obligación tributaria.

### **III. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.**

En esta materia existe una diversidad de clasificaciones, cada una de las cuales atiende a diversos factores o criterios.

#### **1. Impuestos Internos – Impuestos Externos o de Comercio Exterior.**

Atendiendo al lugar en que se generan las actividades que se gravan con el respectivo impuesto, pueden distinguirse:

**Impuestos Internos:** Que son aquellos impuestos que gravan las rentas, la riqueza o las actividades que existen o se generan o producen dentro del país.

Ej. El IVA grava la prestación de servicios remunerados prestados en Chile, siempre que provenga del ejercicio de actividades comprendidas en los n°3 y 4 del art.20 de La Ley de la Renta, aun cuando la remuneración se pague en el extranjero (art.5 D.L.825).

**Impuestos Externos o de Comercio Exterior:** Son aquellos que gravan las operaciones del comercio o tráfico internacional de mercaderías.

Además, **los impuestos internos**, según sea el acreedor o sujeto activo de la respectiva prestación, pueden ser fiscales o municipales:

**Impuestos Fiscales:** Son aquellos cuyo acreedor o sujeto activo es el fisco.

**Impuestos Municipales:** Son aquellos cuyo acreedor o sujeto activo es la respectiva municipalidad, y están establecidos en el D.S.2.385 (texto refundido del D.L.3.063) Ley de Rentas Municipales.-

<sup>4</sup> Jorge Macón, op.cit., pág.134. Otros autores distinguen además la “contribución de funcionamiento”, por la prestación permanente de servicios públicos.

Los impuestos externos o de comercio exterior no admiten la subclasificación anterior pues son siempre fiscales.

La importancia de distinguir entre impuestos internos y de Comercio Exterior radica en que unos y otros son regulados por legislaciones sustancialmente distintas y, además, son distintos completamente los organismos encargados de fiscalizar su aplicación y cumplimiento.

Así, las reglas generales aplicables a los impuestos fiscales internos están establecidas en el D.L.830 Código Tributario, y quien debe velar por la aplicación y cumplimiento de dichos impuestos es el Servicio de Impuestos Internos. De este modo puede comprenderse el texto del art.1 del Código citado y del art.1 del D.F.L.nº7 de 1980 Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, los cuales establecen:

**Código Tributario Art.1º** Las disposiciones de este Código se aplicarán exclusivamente a las materias de **tributación fiscal interna** que sean según la ley de la competencia del Servicio de Impuestos Internos.

**Ley Orgánica S.I.I. Art.1** Corresponde al Servicio de Impuestos Internos la aplicación y fiscalización de los impuestos internos actualmente establecidos, o que se establecieron, fiscales o de otro carácter, en que tenga interés el Fisco, y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente.

Por el contrario, los impuestos fiscales de Comercio Exterior son de la competencia del Servicio de Aduanas y se encuentran regulados no por el Código Tributario sino por la Ordenanza de Aduanas contenida en el D.F.L. nº30 de 1982, y en cuyo artículo primero se establece que al Servicio de Aduanas le corresponderá, entre otras funciones, vigilar y fiscalizar el paso de mercancías por las costas, fronteras y aeropuertos de la República e intervenir en el tráfico internacional para los efectos de la recaudación de los impuestos a la importación, exportación y otros que determinen las leyes.

## **2. Impuestos reales – Impuestos personales.**

Desde el punto de vista de las circunstancias que determinan la capacidad contributiva que se pretende gravar con el impuesto, se distingue:

**Impuestos Reales:** Son aquellos que gravan el gasto, la renta o riqueza de un sujeto sin considerar las circunstancias personales del obligado al pago del impuesto. Ej.: IVA, impuesto territorial de la Ley 17.235.

**Impuestos Personales:** Son aquellos que consideran las circunstancias personales de un sujeto que pueden llegar a modificar la capacidad contributiva afectada por el impuesto, tales como su estado civil, la circunstancia de encontrarse inválido o cesante, el número de hijos, etc.

En Chile el Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones contemplado en la Ley 16.271 es considerado un impuesto personal por cuanto para determinar el impuesto a pagar considera la ley principalmente el parentesco que ha ligado al causante con el heredero.

## **3. Impuestos sujetos a declaración e impuestos no sujetos a declaración.**

**Impuestos sujetos a declaración:** son aquellos cuyo pago viene precedido de una declaración por parte del contribuyente en la cual se contiene la determinación del impuesto. Ej. IVA, LIR.

De acuerdo al art.200 inc.2 del C.T. son impuestos sujetos a declaración *aquellos que deben ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto.*

**Impuestos no sujetos a declaración:** Son aquellos que se pagan sin previa declaración del contribuyente. (Ej: impuesto territorial).

La relevancia de esta clasificación radica en que existen sanciones especiales y mas rigurosas tratándose de impuestos sujetos a declaración, contempladas por ejemplo en el art.97 n°2, 4 y 5 del mismo Código Tributario. Asimismo, existen plazos de prescripción y de caducidad distintos tratándose de unos y otros. En este sentido el art.200 inc.1 y 2 y el art.201 inc.1 del C.T. señalan:

**Art.200** El Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquier deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que hubiere lugar dentro del plazo de tres años contados 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 los impuestos sujetos a declaración, cuando esta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa.

Art.201. 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.

#### **4. Impuestos Directos – Impuestos Indirectos.**

En esta parte cabe advertir en primer lugar que existen distintas orientaciones al momento de proceder a efectuar la clasificación. Actualmente, la doctrina acostumbra a clasificar a los impuestos del modo siguiente:

Impuestos Directos: Son aquellos que gravan lo que una persona tiene o lo que una persona gana o retira, es decir, son aquellos impuestos que afectan a la riqueza o el ingreso como demostraciones de la capacidad contributiva del obligado a su pago. Ej. Ley de Herencias, Ley de Impuesto a la Renta.

Impuestos Indirectos: Son aquellos que gravan el gasto como manifestación de la riqueza. Ej. Impuesto al Valor Agregado (IVA), Ley de Impuesto de Timbres y Estampillas D.L.3475.

Además, a partir de la incidencia del impuesto, pueden también distinguirse entre impuestos directos e indirectos:

Impuestos Directos: Son aquellos que hacen incidir la carga tributaria en el patrimonio del contribuyente. Impuesto directo es aquél cuyo impacto económico recae en el contribuyente a quien la ley ha querido gravar, no pudiendo *repercutir* o trasladar dicha carga tributaria a un tercero.

Impuestos Indirectos: Son aquellos que permiten traspasar la carga tributaria del contribuyente a un tercero. Ejemplo IVA.

En este sentido, el Impuesto Al Valor Agregado (IVA) del D.L.825 de 1974 establece un impuesto con una tasa del 18% a las ventas de bienes corporales muebles, impuesto que recae en el vendedor. Así lo establece el art.10 de dicho D.L.:

Art.10 El impuesto afectará al vendedor, sea que celebre una convención que esta ley defina como venta o equipare a venta.

En el caso citado se grava la venta de un bien corporal mueble debiendo sufrir el vendedor el desmedro patrimonial o desembolso económico por el pago del impuesto, pero es sabido que éste recarga el importe en el precio de venta al comprador-consumidor final constituyendo por tanto, conforme a este criterio, un impuesto indirecto.

5. Atendiendo a la etapa de comercialización en que se recauden.

Los impuestos indirectos a su vez, y tomando por tales a aquellos que permiten al contribuyente trasladar o recargar el impacto económico a un tercero, pueden subdividirse según el número de etapas de comercialización en las que se aplica el impuesto.

A fin de una mayor claridad se tomará como ejemplo un proceso productivo de 3 fases:

	Precio de Venta	Precio de Compra	de Valor Agregado	Impuesto Etapa
Etapa 1	100	0		
Etapa 2	150	100		
Etapa 3	225	150		

Tasa : 10%

De acuerdo a este criterio, pueden distinguirse:

Impuesto monofásico: Es aquel impuesto que grava el bien en una sola etapa dentro de la cadena de producción y distribución, ya sea a nivel de productor, de mayorista o minorista. En estos casos la evasión en caso producirse acarrea la pérdida total del impuesto.

Ejemplo: impuesto monofásico a nivel del consumidor o minorista sobre el precio:

	Precio de Venta	Precio de Compra	Valor Agregado	Impuesto Etapa
Etapa 1	100	0		
Etapa 2	150	100		
Etapa 3	225	150		22,5

Tasa : 10%

Impuesto plurifásico o de etapas múltiples: Es aquel impuesto que se aplica en más de una etapa o en todas las etapas de producción y distribución de un bien o servicio.

Este impuesto plurifásico puede ser acumulativo o en cascada o bien no acumulativo o al valor agregado.

Impuesto acumulativo o en cascada: Es aquel que considera como base imponible el precio total del producto, sin efectuar deducción alguna por el impuesto pagado en etapas precedentes. De este modo el impuesto se agrega a la base imponible de las transferencias sucesivas del producto. El monto de la base va aumentando, sin rebaja del impuesto pagado en etapas anteriores.

Ejemplo: impuesto plurifásico acumulativo:

	Precio de Venta	Precio de Compra	Valor Agregado	Impuesto Etapa
Etapa 1	100	0		10
Etapa 2	150	100		15
Etapa 3	225	150		22,5

Tasa : 10%

Impuesto no acumulativo o al valor agregado: es una forma de recaudación del impuesto a las ventas y servicios, en virtud del cual el monto del

gravamen se calcula sobre la base de la plusvalía producida en cada fase del proceso económico.

Para determinar la noción de “valor agregado” existen dos alternativas más importantes:

a) Método de sustracción de base en base: determina el “valor agregado” como base imponible del impuesto deduciendo de las ventas los gastos o desembolsos del mismo contribuyente en un período determinado.

Ejemplo: impuesto plurifásico NO acumulativo:

	Precio de Venta	Precio de Compra	Valor Agregado	Impuesto Etapa
Etapa 1	100	0	100	10
Etapa 2	150	100	50	5
Etapa 3	225	150	75	7,5

Tasa : 10%

Valor Agregado Total: 225

Impuesto total recaudado 22,5.

b) Método de sustracción de impuesto en impuesto o de crédito contra el impuesto: En este caso, el sistema de impuesto al valor agregado considera como base imponible el precio del bien pero efectúa un descuento por el impuesto pagado en las etapas anteriores.

La base imponible en consecuencia es sólo aparente, y como si se tratara de un impuesto en cascada está constituido por el valor total de la operación. La aplicación de la tasa sobre la base (precio) no lleva a determinar el impuesto a pagar sino a la configuración del Débito Fiscal de manera que el monto del impuesto que debe ingresarse en arcas fiscales resulta de sustraer del Débito Fiscal el monto de los impuestos soportados en el mismo período o “Crédito Fiscal”.-

Ejemplo: método de sustracción de impuesto en impuesto:

	Precio de Venta	Impuesto Recargado Débito Fiscal	Precio de Compra	Impuesto soportado Crédito Fiscal	Impuesto Etapa (DF-CF)
Etapa 1	100	10	0	0	10
Etapa 2	150	15	100	10	5
Etapa 3	225	22,5	150	15	7,5

Tasa : 10%

Impuesto total recaudado: 22,5.

## CAPITULO SEGUNDO

### EL PODER TRIBUTARIO.

#### I.- CONCEPTO, CARACTERÍSTICAS Y LÍMITES.

**1.- El Poder Tributario. Concepto.** Se define el poder tributario del Estado como la facultad que el ordenamiento jurídico le reconoce al Estado para imponer, modificar o suprimir en virtud de una ley obligaciones tributarias. Según Massone, la potestad tributaria es la facultad de instituir impuestos y tasas, como también deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria; es, en otras palabras, el poder general del Estado aplicado a un sector determinado de la actividad estatal: la imposición<sup>5</sup>.- Según Villegas, la potestad tributaria (o poder tributario) es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial; es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los instrumentales necesarios para tal obtención<sup>6</sup>

Como se observa los autores citados siguen la doctrina italiana en orden a no distinguir entre “poder tributario” y “potestad tributaria”. Así, Berliri define la potestad tributaria como el poder de instituir impuestos o establecer prohibiciones de naturaleza fiscal, es decir, el poder de dictar normas jurídicas de las que nacen a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario. Este poder como potestad jurídica engloba según Berliri tanto el poder legislativo como el reglamentario pues toda la normativa de un tributo deriva de la potestad tributaria.

Sin embargo, otros sostienen que el poder tributario debe reservarse para identificar aquella facultad de crear, modificar o suprimir por ley tributos. La potestad tributaria comprende entonces sólo las normas reglamentarias y administrativas y que tienen por objetivo interpretar o ejecutar las normas legales.-

#### 2.- Características Del Poder Tributario.

**a) Es originario.** El Estado lo detenta o adquiere siempre de un modo originario. Si a lo dicho sumamos que la ley es la expresión de la voluntad general, y que por ella se manifiesta la soberanía del pueblo sobre dos aspectos: el consentimiento del impuesto y el poder de ejecución, debemos necesariamente concluir que este poder tributario siempre se expresará en un principio de legalidad<sup>7</sup>.

**b) Es irrenunciable.** Es imposible su abandono por parte del Estado. Para el Estado es además obligatorio y permanente, sus autoridades no pueden renunciar a él. La irrenunciabilidad no obsta a que se dicten leyes condonatorias de impuestos, ya que lo irrenunciable es el poder tributario, más no la recaudación que se logre con su aplicación.-

**c) Es abstracto.** Ello quiere decir que existe siempre, independientemente de si se ejerce o no.

**d) Es imprescriptible.** Si el Estado no ejerce este poder, no significa que éste deje de existir. Dicho de otro modo, este poder no se extingue por el paso del tiempo. Lo anterior no significa que no sea prescriptible el derecho que tiene el Estado de exigir el cumplimiento de una obligación que nace y se impone en virtud

<sup>5</sup> Massone F., Pedro, Principios de Derecho Tributario, Edeval, Valparaíso, 1975, pág.28.-

<sup>6</sup> Villegas H., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Depalma, Buenos Aires, 1998, pág.186.-

<sup>7</sup> Texier, Gilbert et Gest, Guy. Droit Fiscal, Librairie Generale de Droit et de Jurisprudence, París, 1982, pág.7.-

de este poder. En efecto, si el Estado no requiere el cumplimiento de esta obligación dentro del plazo que el mismo marco legal le señale, se extinguirá por prescripción su derecho.

**e) Es Territorial.** Este poder se ejerce dentro de los límites del territorio del mismo Estado. Por esta razón en todos los tributos que existen puede verificarse la concurrencia de un requisito de territorialidad.

### **3.- Límites al Poder Tributario del Estado.-**

Existen límites internos y externos.

**a) Límites Externos.** El Poder Tributario del Estado está limitado por la imposibilidad de gravar con tributos economías que se manifiestan o desarrollan fuera de sus fronteras y que no tienen ninguna vinculación territorial con él. Como se ha dicho, por esta razón, todas las leyes tributarias manifiestan como requisito del hecho gravado, la concurrencia de un factor territorial.

Manifestación de éste límite son los esfuerzos que realizan los distintos Estados para evitar la doble tributación internacional por medio de tratados y convenios de integración. Hoy nuestro país tiene vigentes tratados que evita la doble tributación internacional con Argentina, Brasil, Canadá, Corea, Dinamarca, Ecuador, México, Noruega, Polonia y Perú.

#### **b) Límites Internos.**

En el orden interno, el Poder Tributario se encuentra limitado por los principios constitucionales tributarios, que son normas de rango constitucional que constituyen autorestricciones impuestas por la soberanía en el ejercicio de las facultades de todas las autoridades, incluido el poder legislativo, constituyendo al mismo tiempo el reconocimiento supremo de derechos humanos que permiten a las personas el libre ejercicios de sus actividades.-

Por aplicación del art.5 de la Constitución Política del Estado, de comprenden dentro de los derechos o garantías constitucionales aquellos derechos garantizados por tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes<sup>8</sup>.

## **II.- GARANTÍAS Y ACCIONES CONSTITUCIONALES EN DERECHO TRIBUTARIO.**

### **1.- Garantías o Principios Constitucionales Tributarios.**

Estas garantías y principios son los siguientes:

#### **a) Principio de legalidad.**

Conforme a este principio, no puede establecerse ningún tributo o carga impositiva sino por medio de una ley. Se sostiene que no hay tributo sin ley (nullum tributum sine lege), lo cual significa que no puede existir un tributo sin una ley dictada previamente y que lo establezca en forma expresa. En términos genéricos se sostiene que en un Estado de Derecho nadie puede ser obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> V.gr. Pacto internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966, promulgado por Decreto 778, publicado en el Diario oficial de fecha 29 de Abril de 1989; Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 1966, promulgado por Decreto 326, D.O. 27 de Mayo de 1989, y Convención Americana sobre Derechos humanos o “Pacto de San José de Costa Rica”, promulgado por Decreto 873, D.O.5 de Enero de 1991.-

<sup>9</sup> Radovic Schoepen, Angela. La Obligación Tributaria, Conosur, Santiago, 1998, pág.59.-

El fundamento de este principio se encuentra en la necesidad de proteger el derecho de propiedad de los contribuyentes y el consagrar un grado mínimo de seguridad jurídica.

Este principio sin embargo admite dos posiciones. Para algunos, partidarios de la doctrina de la reserva legal restringida, basta para cumplir con este principio que la ley precise los elementos fundamentales de la obligación tributaria, tales como los sujetos y el hecho imponible, pudiendo los demás elementos ser integrados incluso por la administración. Por otro lado, otros sostienen que la ley no solo debe establecer los sujetos y el hecho imponible, sino que debe ir más allá, fijando la tasa, la base imponible, las exenciones, infracciones y los procedimientos. Para Massone por ejemplo, el principio de legalidad debe comprender “el hecho jurídico tributario, la correspondiente base imponible, la tasa, y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, comprendiéndose además las normas que regulan la determinación y aplicación de los tributos y las sanciones por la infracción de los mismos.

La doctrina de la reserva legal amplia es la opinión mayoritaria en nuestro país.

La garantía de legalidad se encuentra consagrada en nuestra Constitución Política del Estado de 1980 en las siguientes disposiciones:

Art.19 La Constitución asegura a todas las personas:

n°20 La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma **que fije la ley**, y la igual repartición de las demás cargas públicas.

En ningún caso **la ley** podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.

Sin embargo la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo.

Art.7. Los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley.

Ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aún a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes.

**Todo acto en contravención a este artículo es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señale.**

Art.60 Sólo son materia de ley:

N°14 Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República.

Art.62 Las leyes pueden tener origen en la Cámara de Diputados o en el Senado, por mensaje que dirija el Presidente de la República o por moción de cualquiera de sus miembros. Las mociones no pueden ser firmadas por más de diez diputados ni por más de cinco senadores.

**Corresponderá asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para:**

**10 Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión."**

De la transcripción de las normas recién mencionadas se puede concluir por tanto que sólo una ley puede imponer tributos, que esta ley sólo puede tener origen en la Cámara de Diputados pero por iniciativa exclusiva del Presidente de la República.

Más aún, se puede concluir que el Presidente de la República no puede en uso de la Potestad Reglamentaria crear impuestos y que los convenios entre particulares relativos a impuestos o tributos son inoponibles al Fisco.

**b) Principio o garantía de la proporcionalidad.**

Ya se ha dicho que el art.19 n°20 en su inciso segundo establece que "en ningún caso ,a ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos".

La proporcionalidad así consagrada implica que la carga tributaria que afecta a cada contribuyente debe ser adecuada y razonable, no excediendo de lo razonable. Se trata de asegurar que los tributos no sean expropiatorios

**c) Principio de la Igualdad.**

La igualdad en materia tributaria no sólo puede reducirse a una igualdad numérica, sino que debe necesariamente ser entendida como el deber de asegurar el mismo tratamiento a todos los que se encuentran en situaciones análogas, lo cual permite obviamente la identificación y formación de categorías o distinguos, conforme a criterios razonables. Se debe en consecuencia excluir toda discriminación arbitraria, injusta o inútil contra determinadas personas o categorías de personas.

Este principio en consecuencia involucra un concepto de equidad vertical, por el cual cada contribuyente debe ser sujeto de una carga impositiva acorde a su capacidad económica; y un elemento además de equidad horizontal, por el cual los individuos de cada uno de los grupos que representan distintos niveles de capacidad contributiva deben ser tratados en igualdad de condiciones en relación con los demás individuos del mismo grupo.-

La Constitución Política del Estado contemple esta garantía en el art.19 n°2 y en el n°20, éste último ya transcrito.

Art.19 La Constitución asegura a todas las personas:

2° La igualdad ante la ley. En Chile no hay persona ni grupo privilegiados. En Chile no hay esclavos y el que pise su territorio queda libre.

Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias.

La igual repartición de los tributos a que alude el art. 19 n°20 es una especie del genero de igualdad ante la ley consagrado en el n°2 del mismo art.19.. La igualdad ante la ley consiste en que las normas jurídicas deben ser similares para todas las personas que se encuentren en situaciones similares y debe ser diversa para aquellas que se encuentren en posiciones distintas. La igualdad presupone la distinción razonable entre quienes no se encuentran en situaciones similares.

La discriminación se constituye en arbitraria cuando la discriminación realizada carece de racionalidad, obedece a un mero capricho o bien , si tal discriminación es realizada por el legislador o una autoridad pública no se ordena al

bien común. En efecto, el art.1 inc.4 de la Constitución establece una norma directriz, medular y esencial para el ejercicio de toda autoridad pública:

Art.1 inc.4 El estado está al servicio de la persona humana y su finalidad es promover el bien común, para lo cual debe contribuir a crear las condiciones sociales que permitan a todos y cada uno de los integrantes de la comunidad nacional su mayor realización espiritual y materia posible, con pleno respeto a los derechos y garantías que esta Constitución establece.

#### **d) Principio de Protección a la Propiedad Privada.**

El respeto a la propiedad privada se encuentra consagrado en el art.19 n°20, n°24 y n°26 de la Constitución Política del Estado, y por ella resulta indudable que la tributación o los sistemas impositivos no pueden atropellar el derecho de propiedad.

Art.19 La Constitución asegura a todas las personas:

20.....La igual repartición de los tributos.

En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

24 El Derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales o incorporales.

Sólo la ley puede establecer el modo de adquirir la propiedad, de usar, gozar y disponer de ella y las limitaciones y obligaciones que deriven de su función social. Esto comprende cuanto exijan los intereses generales de la Nación, la seguridad nacional, la utilidad y la salubridad públicas y la conservación del patrimonio ambiental.

Nadie puede, en caso alguno, ser privado de su propiedad, del bien sobre que recae o de algunos de los atributos o facultades esenciales del dominio, sino en virtud de ley general o especial que autorice la expropiación por causa de utilidad pública o de interés nacional, calificada por el legislador. El expropiado podrá reclamar de la legalidad del acto expropiatorio ante los tribunales ordinarios y tendrá siempre derecho a indemnización por el daño patrimonial efectivamente causado, la que se fijara de común acuerdo o en sentencia conforme a derecho por dichos tribunales.

A falta de acuerdo la indemnización deberá ser pagada en dinero efectivo al contado.-

#### **d) Garantía Constitucional.-**

La Constitución establece en su art 19 n°26:

N°26 La seguridad de que los preceptos legales que por mandato de la Constitución regulen o complementen las garantías que ésta establece o que las limiten en los casos en que ella lo autoriza, no podrán afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos, o requisitos, que impidan su libre ejercicio.-

No cabe duda que el tributo constituye una limitación clara al ejercicio del derecho de propiedad, y ello a menos que se considere al tributo como el "precio" que debe pagar el contribuyente por participar en una comunidad organizada y gozar de sus servicios. La Constitución autoriza la afectación de la propiedad al permitir la existencia de impuestos que la graven, sin embargo, prohíbe la afectación del derecho en su esencia, es decir, los impuestos no pueden salvo circunstancias extraordinarias tener el carácter de confiscatorios.

El que un impuesto sea o no confiscatorio sólo corresponde determinarlo a la autoridad judicial n función de las circunstancias objetivas concurrentes a su conformación (Ej. Situación de guerra, de catastrofe, de conmoción),

El principio de respeto a la propiedad privada se manifiesta también en la consagración de la irretroactividad de la ley tributaria consagrada en el art.3 del Código Tributario y art. 9 del Código Civil.

## **2.- Medios para garantizar el cumplimiento de los Principios o Garantías Constitucionales.**

### **a) Control de legalidad por el Tribunal Constitucional.**

Este órgano se encuentra establecido en el art.81 de la Constitución Política del Estado y puede solicitar su resolución tanto la Cámara de Diputados como el Senado. El Tribunal Constitucional emite su dictamen con efectos generales y en contra de sus resoluciones no procede recurso alguno (art.83 C.P.E.)<sup>10</sup>.

### **b) Recurso de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad.**

Es un recurso especial y particular cuyo conocimiento se encuentra entregado a la Excm. Corte Suprema de Justicia. Conforme al art.80 de la Constitución, la Excm. Corte de oficio o a petición de parte en las materias que conozca o que le fueren sometidas en recurso interpuesto en cualquier gestión que se siga ante otro tribunal, y en virtud de él, podrá declarar inaplicable para el caso particular todo precepto legal contrario a la Constitución.

### **c) Recurso o Acción de Protección.-**

El art.20 de la Constitución Política del Estado dispone:

El que por causa de actos u omisiones arbitrarios o ilegales sufra privación, perturbación o amenaza en el legítimo ejercicio de los derechos y garantías establecidas en el art.19 N°1, 2, 3 inciso cuarto, 4°, 5°, 6°, 9° inciso final, 11, 12, 13, 15, 16 en lo relativo a la libertad de trabajo y al derecho a su libre elección y libre contratación, y a lo establecido en su inciso cuarto, 19, 21, 22, 23, 24 y 25 podrá ocurrir por sí o por cualquiera a su nombre, a la Corte de Apelaciones respectiva, la que adoptará de inmediato las providencias que juzgue necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del afectado, sin perjuicio de los demás derechos que pueda hacer valer ante la autoridad o los tribunales correspondientes.

Procederá, también, el recurso de protección en el caso del n°8 del artículo 19, cuando el derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación sea afectado por un acto arbitrario e ilegal imputable a una autoridad o persona determinada.

Para que proceda en consecuencia el recurso de protección se requiere

- Que se cometan acciones u omisiones.
- Que ellas sean arbitrarios o ilegales
- Que ellas produzcan en una persona privación, perturbación o amenaza en el legítimo ejercicio de los derechos y garantías ya señalados.

La ilegalidad es entendida como la violación de las potestades jurídicas conferidas a un sujeto público o reconocidas por la ley a un sujeto natural. La arbitrariedad es entendida en cambio como la vulneración del uso razonable de los

<sup>10</sup> Así por ejemplo, al promulgarse la ley 19.806 que establece normas adecuadoras del sistema legal chileno a la reforma procesal penal, el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional reemplazar el art.62 del Código Tributario por el texto vigente: "Art.62 El Director, con autorización del juez de letras en lo civil de turno del domicilio del contribuyente, podrá disponer el examen de las cuentas corrientes, cuando el Servicio se encuentre efectuando la recopilación de antecedentes a que se refiere el art.161 n°10 de este Código. El juez resolverá con el sólo mérito de los antecedentes que acompañe el Servicio en su presentación".

Al ser declarado inconstitucional, se mantuvo la actual redacción del art.62.

elementos discrecionales de un poder jurídico. La discrecionalidad se encuentra limitada por la razonabilidad (es decir lo justo, proporcionado y equitativo), la no desviación del poder, la buena fe en el ejercicio de las facultades, y los límites técnicos de una actividad determinada.

### CAPITULO TERCERO

#### FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO. LEY TRIBUTARIA. NORMAS GENERALES

##### I.- FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

**1.- Enunciación.**- Las principales fuentes del Derecho Tributario son las siguientes:

**a) La Constitución Política del Estado.** La que establece la organización del Estado, la forma de gobierno, las atribuciones de los poderes públicos y los derechos y garantías individuales. Son de gran importancia los arts.60 n°14, 62 n°1, art.19 n°20 y art.19 n°24, de los que derivan los principios tributarios constitucionales recién señalados.

**b) La Ley.** La ley en sentido estricto es aquella emanada del Congreso, conforme a los procedimientos establecidos en la propia Constitución Política del Estado. Se encuentran en su mismo nivel jerárquico los Decretos leyes y los Decretos con Fuerza de Ley y los Tratados Internacionales. Los más importantes cuerpos legales que se refieren a las materias tributarias son los siguientes:

- D.L.824 Ley de Impuesto a la Renta,
- D.L.825 Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios,
- D.L.830 Código Tributario,
- Ley 17.235 Ley de Impuesto Territorial,
- D.L.3475 Ley de Impuesto de Timbres y Estampillas,
- Ley 16.271 Ley de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, y
- D.L.3063 Ley de rentas Municipales.

**c) Los Tratados Internacionales.** Los cuales deben ser aprobados por el Congreso para que tengan fuerza legal conforme a lo dispuesto en la Constitución Política del Estado. Tienen en general el mismo rango de una ley, sin perjuicio que el artículo 5 de la Constitución Política del Estado le otorgue rango constitucional a los tratados internacionales que establezcan derechos esenciales.-

**d) Los Reglamentos y Decretos del Presidente de la República.** Los reglamentos emanan del Presidente de la República y son una colección ordenada y metódica de disposiciones que regulan ciertas materias que no son propias del dominio legal o que son dictadas para el cumplimiento o ejecución de las leyes.

Los decretos son normas de carácter particular que regulan una situación o persona determinada. Los Decretos Supremos emanan del Presidente de la República o del Ministro del Ramo autorizado por el Presidente y cumplen con el trámite de toma de razón de la Contraloría General de la República.

**e) Instrucciones y Resoluciones.** Las instrucciones son normas dictadas por superiores jerárquicos a sus subordinados para la correcta ejecución de las leyes, reglamentos o para cumplir en mejor forma la administración del Estado. Están contenidas en circulares (de carácter general) u oficios (de carácter particular).

Las resoluciones son simples decretos que emanan de otras autoridades distintas del Presidente de la República.-

## **2.- Campo De Aplicación Del Código Tributario.**

De acuerdo al art.1º del C.T. las disposiciones del mismo se aplicarán exclusivamente a las materias de tributación fiscal interna que sean, según la ley, de la competencia del Servicio de Impuestos Internos.

Esta norma es complementada por el art.1 del D.F.L.1 de 1980 que contiene la Ley Orgánica del S.I.I., norma que establece la "competencia" del S.I.I., señalando que a dicho Servicio le corresponde la aplicación y fiscalización de los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren en el futuro, fiscales o de otro carácter, en los que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté encomendado por la ley a otra autoridad diferente.

## **3.-Aplicación Supletoria del Derecho Común.**

Las normas del Código Tributario son especiales, pues regulan fundamentalmente la particular relación entre el Fisco y el contribuyente, de modo que tales normas en estas materias serán aplicadas con preferencia, y sólo en lo no previsto por el mismo Código o por otras leyes tributarias regirán las normas comunes o generales contempladas por ejemplo en el Código Civil o el Código de Procedimiento Civil.

Así se establece en el art.2 del C.T.:

Art.2 En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales.-

## **4.- Vigencia De La Ley Tributaria. (art.6 y 7 del Código Civil y 3 del Cód. Tributario)**

En esta parte, es necesario establecer cuándo una nueva ley tributaria va a comenzar a regir o a tener vigencia, es decir, desde cuando va a ser obligatoria.

**4.1 Regla General.** En derecho común, si la nueva ley nada dice acerca de su entrada en vigencia, ella comenzará a regir y ser obligatoria una vez que ha sido promulgada conforme a la Constitución Política del Estado y ha sido publicada en el Diario Oficial.

Para estos efectos la fecha de publicación se entenderá como la fecha de la ley, y a partir de tal publicación se entenderá conocida por todos y será obligatoria. (art.7 Código Civil).

**Por excepción,** si la nueva ley expresamente señala la fecha o fechas en que haya de regir, se estará en tal caso a lo ordenado por la nueva ley.

### **4.2 Reglas en materia tributaria.**

El art.3 del C.T. establece las siguientes reglas especiales aplicables a las leyes tributarias.

a) **Normas Impositivas.** Si la ley tributaria modifica una norma impositiva, establece nuevos impuestos o suprime uno existente, ella comenzará a regir desde el día 1º del mes siguiente al de su publicación y sólo los hechos ocurridos a contar de dicha fecha estarán sujetos a la nueva disposición.

b) **Infracciones y Sanciones.** Las normas sobre infracciones y sanciones se rigen por la regla general, pero si la nueva ley favorece al contribuyente y lo exime de toda pena o le aplica una menos rigurosa se aplicará con efecto retroactivo, es decir, podrá aplicarse a hechos ocurridos antes de su vigencia.

c) **Impuestos anuales.** Si la ley modifica la tasa de los impuestos anuales o los elementos que sirven para determinar la base de ellos, entrará en vigencia el día 1º de Enero del año siguiente al de su publicación, y los impuestos que deban pagarse a contar de dicha fecha quedarán afectos a la nueva ley.

d) **Interés moratorio.** Si la nueva ley modifica la tasa de interés moratorio, se aplicará la tasa que rija al momento del pago de la deuda a que ella acceda, cualquiera sea la fecha de la ocurrencia de los hechos gravados.

Cabe señalar en esta parte que el art.53 inc.3 del C.T. establece que todo impuesto o contribución que no se pague dentro del plazo legal devenga un interés penal por la mora del 1,5% por cada mes o fracción de mes de atraso sobre el valor reajustado conforme a la variación del IPC.

e) **Normas procesales (art.24 de la Ley Sobre Efecto Retroactivo de las Leyes)**

Se establece por esta norma que las leyes concernientes a la substanciación y ritualidad de los juicios comenzarán a regir de inmediato, aún cuando los hechos de la causa sean anteriores. Sin embargo, se establece que los términos que hubiesen empezado a correr y las actuaciones y diligencias ya iniciadas se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación.-

Por último hay que aclarar que estas reglas en materia tributaria también se encuentran sujetas a la posibilidad que la nueva ley establezca un régimen especial de vigencia, caso en el cual deberán aplicarse las disposiciones especiales contenidas en ella.

**5.-Presunción de conocimiento de la Ley Tributaria.**

Como ya se ha dicho por regla general la ley comenzará a regir a partir del día de su publicación, fecha en que se entenderá conocida por todos.

El Código Civil, en su art.8, establece una presunción de conocimiento de la ley, la que tiene el carácter de presunción de derecho, es decir, no admite prueba en contrario:

Art.8 Nadie podrá alegar ignorancia de la ley después que ésta haya entrado en vigencia.

Sin embargo, en materia tributaria la fuerza de esta presunción es algo más débil que en derecho común, y ello en razón de dos disposiciones que tratan sobre las simples infracciones tributarias y los delitos tributarios:

**Art.107** Las sanciones que el Servicio imponga se aplicarán dentro de los márgenes que correspondan tomando en consideración:

1º La calidad de reincidente en infracciones de la misma especie.

2º La calidad de reincidente en otras infracciones semejantes.

3º El grado de cultura del infractor.

**4º El conocimiento que hubiere o pudiere haber tenido de la obligación legal infringida.**

5º El perjuicio fiscal que pudiere derivarse de la infracción.

6º La cooperación que el infractor prestare para esclarecer su situación.

7º El grado de negligencia o dolo que hubiere mediado en el acto u omisión.

8° Otros antecedentes análogos a los anteriores o que parezcan justo tomar en consideración atendida la naturaleza de la infracción y sus circunstancias.

**Art.110.** En los procesos criminales generados por infracción a las disposiciones tributarias podrá constituir la causal de exención de responsabilidad contemplada en el n°12 del art.10 del Código Penal o en su defecto la causal atenuante del n°1 del art.11 de ese cuerpo de leyes, la circunstancia de que el infractor de escasos recursos pecuniarios por su insuficiente ilustración o por alguna otra causa justificada, **haga presumir que ha tenido un conocimiento imperfecto del alcance de las normas infringidas**.El tribunal apreciará en conciencia los hechos de la causal eximente o atenuante<sup>11</sup>.

## **II.- LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA.**

La interpretación de la ley busca determinar su exacto sentido y alcance, es decir, busca fijar que es lo que la ley quiere decir, en qué casos debe ser aplicada y de qué manera ella debe ser aplicada a un caso particular.

En nuestro país la interpretación de una ley, sea ella de naturaleza tributaria o no, no es arbitraria sino que se realiza obedeciendo a ciertos principios o reglas legales, contenidos principalmente en los arts.19 a 24 del Código Civil. Estamos en presencia por tanto de un “sistema reglado” de interpretación, pues la misma ley se encarga de establecer cómo ella debe ser interpretada.

**1.- Clases de Interpretación.** La interpretación de la ley puede ser:

**Interpretación privada o doctrinal:** Es aquella realizada por particulares, en tratados y revistas jurídicas y obviamente no es obligatoria pero en algunos casos tiene influencia en generación de la interpretación pública o de autoridad.

**Interpretación de autoridad o pública:** Es aquella que emana de una autoridad o poder del Estado y puede ser legislativa o judicial.

**a) Interpretación Legislativa, Legal o Auténtica.** Es aquella que proviene de una ley cuyo objeto es interpretar otra ley anterior. Esta interpretación es obligatoria y en estos casos el legislador se limita a reiterar su voluntad ya existente, no formula una nueva declaración de ella, de modo que por una ficción legal se supone que la ley interpretativa forma un solo cuerpo con la ley interpretada, incorporándose aquella a ésta. Su fuerza obligatoria tiene incluso efecto retroactivo.

Lo dicho se desprende del art.9 del Código Civil que señala:

Art.9 La ley puede sólo disponer para lo futuro y no tendrá jamás efecto retroactivo.

Sin embargo, las leyes que se limiten a declarar el sentido de otras leyes, se entenderán incorporadas a estas, pero no afectarán en manera alguna los efectos de las sentencia judiciales ejecutoriadas en el tiempo intermedio.

**b) Interpretación Judicial:** Es aquella que formulan los Tribunales de Justicia en las controversias que conocen. La interpretación de la ley por los Tribunales sólo tiene efecto obligatorio en los juicios en que se pronuncien, de acuerdo al art.3 del Código Civil.

<sup>11</sup> El artículo 110 del Código Tributario al remitirse a la eximente de responsabilidad criminal establecida en el N° 12 del artículo 10 del Código Penal, se refiere sólo al que, hallándose impedido por causa legítima o insuperable, incurre en alguna omisión, por lo que no es aplicable en los casos de delitos que son de acción. S. Corte de Apelaciones de Punta Arenas. 07/05/1998 En Boletín SII n °537 Agosto de 1998.-

Art.3 Sólo toca al legislador explicar o interpretar la ley de un modo generalmente obligatorio.

Las sentencias judiciales no tienen fuerza obligatoria sino respecto de las causas en que actualmente se pronunciaren.

**c) Interpretación Administrativa:** Es aquella que emana del Director del Servicio en uso de la facultad que le confiere el art.6 letra A n°1 del C.T. Mediante esta facultad el Director no puede abusar del texto de la ley, modificarlo o aún ignorarlo<sup>12</sup>. Obviamente, en ningún caso la interpretación administrativa que realiza el Director obliga a los tribunales de justicia, quienes son los únicos llamados a determinar el sentido y alcance de una norma en un litigio xconforme a las reglas de hermenéutica legal y las normas sobre interpretación del Código Civil<sup>13</sup>. Ni aún el Director Regional del SII, actuando en su calidad de Juez Tributario se encuentra obligado a seguir la interpretación oficial, en su papel jurisdiccional, el Director Regional se encuentra completamente desligado de su subordinación administrativa<sup>14</sup>.

La interpretación administrativa tiene como limitación el art.26 del Código Tributario<sup>15</sup> que señala:

Art.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 estos en particular.

En caso que las circulares, dictámenes y demás documentos mencionados en el inciso 1° sean modificados, se presume de derecho que el contribuyente ha conocido tales modificaciones, desde que hayan sido publicadas de acuerdo con el artículo 15.

Se ha resuelto que la actividad interpretativa del Director del Servicio no es auténtica, pues no es legislador, y en consecuencia las interpretaciones que haga no se sujetan al art.9 del Código Civil y no tienen efecto retroactivo.

<sup>12</sup> Cf. Gaceta jurídica, n°30, año 1979, pág.17.

<sup>13</sup> Gaceta Jurídica, n°26, año 1979, pág.39, Gaceta n°21, año 1979, pág. 22..

<sup>14</sup> Gaceta Jurídica, n°29, año 1979, pág.4, s. Corte de Apelaciones de Santiago.

<sup>15</sup> Gaceta Juridica, n°42, 1983, pág. 98.

## **2.- Método legal de interpretación legal.**

Como se ha dicho el Código Civil contempla normas especiales sobre la forma de interpretación de la ley. Estas normas son obligatorias para los jueces pero no para el mismo legislador.

En materia tributaria se siguen las mismas normas.

### **III.- ACTUACIONES DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. (Art.10 C.T.)**

**1.- Normas Generales.-** Estas actuaciones son aquellas realizadas por los funcionarios del Servicio en el ejercicio de sus funciones.

Todos los actos o trámites que realiza el S.I.I. (por ej. la fiscalización a un contribuyente, la liquidación de un impuesto) deben ser realizados dentro de un marco de legalidad. Lo anterior corresponde al principio básico de legalidad que rige a todo servicio público, y que se encuentra consagrado especialmente en los art.6 inc.1 y art. 63 inc.1 del Código Tributario:

**ARTICULO 6.-** Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes y, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias.

**ARTICULO 63.-** El Servicio hará uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieran adeudarse

Los requisitos generales de estas actuaciones se señalan en el art.10 del C.T.:

**a) Las actuaciones del Servicio deben practicarse en días y horas hábiles (regla general),** a menos que por la naturaleza de los actos fiscalizados deban realizarse en días y horas inhábiles.

Para estos efectos, son días hábiles los no feriados, y son días feriados aquellos que establece expresamente ley, El día sábado es un día hábil para materias administrativas como jurisdiccionales.

Por ejemplo, la antigua Ley n°2.977 establece como días feriados los días domingos de todo el año, los festivos correspondientes al 1° de Enero, 29 de Junio, 15 de Agosto, 1° de Noviembre, 8 y 25 de Diciembre, etc. Otros feriados han sido establecidos por medio de leyes especiales, como el Código del Trabajo, que en su art.35 establece como feriado el día 1° de Mayo.-

Son horas hábiles aquellas comprendidas entre las 8.00 y las 20.00 horas (art.59 Cód. de Proc. Civil.)

**b) Estas actuaciones deben ser realizadas por un funcionario competente del Servicio,** que actúe dentro del ejercicio de sus funciones.-

**c) Las actuaciones del Servicio deben ser válidamente notificadas** al contribuyente para que produzcan efectos sobre el.

**2.- Plazos en materia tributaria.** Como regla general el art.10 inc.2 del Código establece que todos los plazos de días que establece el Código Tributario son plazos de días hábiles.

Es importante recalcar que esta norma (art.10 inc.2) es sólo aplicable a los plazos del mismo Código, y en consecuencia, los plazos establecidos en otras leyes tributarias deben entenderse que son plazos de días corridos, a menos que la misma ley expresamente establezca lo contrario.

Por excepción, el art.10 inc.3 establece además que los plazos relacionados con actuaciones del servicio que venzan en un día sábado o en día feriado, se entenderán prorrogados hasta el día hábil siguiente.

Además, tratándose de los procedimientos de reclamaciones tributarias, se establece también que los plazos de días comprenderán sólo los días hábiles y no se considerarán inhábiles los días que comprende el feriado judicial, el cual se extiende entre el 1º de Febrero y el 1º día hábil de Marzo de cada año (art.131 Cód. Tributario).-

Problemas de aplicación del art.10 inc.3º. Han existido ciertos inconvenientes en cuanto al alcance del art.10 inc.3, contenido en el Título I “Normas Generales” del Libro I del Código Tributario, en relación con el art.131 inc.1º, primera parte, inserto dentro del Título II “Procedimiento General de Reclamaciones” del Libro III, los que para mayor claridad transcribimos textualmente:

Art.10 inc.3º Los plazos relacionados con las actuaciones del servicio que venzan en días sábado o en día feriado, se entenderán prorrogados hasta el día hábil siguiente.

Art.131 Los plazos de días que se establecen en este Libro comprenderán sólo los días hábiles.-

Se afirma por un lado que la norma del art.10 inc.3 sólo sería aplicable tratándose de los plazos relacionados con las actuaciones o gestiones meramente administrativas (p.ej. el contestar una citación hecha por el Servicio) y no tendría aplicación en los procesos o juicios tributarios, en los cuales los plazos se sujetarían estrictamente a lo establecido en el art.131. De este modo, se afirma que si una determinada pretensión o derecho en un proceso o juicio vence un día sábado, el plazo no se prorrogaría hasta el día hábil siguiente pues la regla del art.10 inc.3 no sería aplicable.

Esta posición se siguió en el caso de un contribuyente a quien el Servicio le practicó una liquidación de impuestos, la cual fue reclamada ante el Juez Tributario conforme a los art.123 y ss. , y quien a su vez decidió en su sentencia no dar lugar a las peticiones del contribuyente. Ante tal situación el contribuyente decidió impugnar la sentencia y apelar de ella para que el caso fuera conocido y resuelto por la Corte de Apelaciones. Ocurrió sin embargo que el plazo para presentar la apelación vencía un día sábado y, creyendo el contribuyente que este plazo se sujetaba a la norma del art.10 inc.3, presentó el recurso de apelación el día lunes siguiente. Se decidió en esa oportunidad que la apelación se rechazaba por extemporánea toda vez que el plazo había vencido pues tratándose de actuaciones judiciales no cabía aplicar la regla del art.10 inc.3.<sup>16</sup>

Sin embargo, algo distinto aunque no de modo absolutamente claro se estableció en otra sentencia. Se trataba en la especie de un contribuyente que sujeto a una liquidación de impuesto presentó el correspondiente reclamo, el cual fue desechado de plano por extemporáneo. En la especie, el plazo para presentar la reclamación de 60 días establecido en el art.124 (Título II del Libro III del C: T.) vencía un día sábado, pero el escrito correspondiente fue presentado el día lunes siguiente. Se resolvió en dicha oportunidad que efectivamente el reclamo había sido oportunamente interpuesto por cuanto –según señala la sentencia- la norma del art. 10 inc.3 debe ser interpretada “como una norma de aplicación general, no restringida ni circunscrita a casos o situaciones particulares”.<sup>17</sup>-

**Cómputo de los plazos.**- En cuanto a la forma de cómputo de los plazos, las normas aplicables se encuentran en el Código Civil (art.48 a 50), y en sentido debe tenerse en consideración que todos los plazos de días, meses y años que establecen las leyes son completos y corren hasta las 24:00 horas del último día fijado para el vencimiento del plazo.

<sup>16</sup> RDJ, T.80, año 1983, segunda parte, sección primera, página 119.

<sup>17</sup> Sentencia Corte de Apelaciones de San Miguel 16 de Abril de 1997, en Gaceta Jurídica n°202, abril de 1997 págn.205 y siguientes. En contra, Gaceta Jurídica, n°37, julio de 1983, pág.102; Fallos del mes n°300, noviembre de 1983 página 629; Boletín SII n°347 Octubre de 1982, pág.16274.-

Del mismo modo, se establece que el primer y último día de un plazo de meses y años deberán tener un mismo número en los respectivos meses.

Ej. Si el plazo para contestar una citación (de un mes) comienza el día 24 de Abril, se entiende que la contestación puede ser presentada hasta las 24:00 horas del día 24 de Mayo. (art.48 del Código Civil).

Si el mes en que comienza un plazo constare de más días que el mes en que debe terminar, y el plazo comenzare desde alguno de los días en que el primero de dichos meses excede al segundo, el último día del plazo será de todos modos el último día del segundo mes. Ej. Si el mismo plazo de un mes señalado comenzare el día 30 de Enero el plazo vencería a las 24:00 horas del 28 de Febrero.

Por último, existe una regla especial en el art.11 por la cual todos los plazos que deban empezar a correr a partir de una notificación por carta certificada, comenzarán a correr 3 días después del envío de dicha carta.

Para estos efectos, la fecha de envío de la carta corresponde a la fecha de recepción por parte del Servicio de Correos.

#### **IV.- LAS NOTIFICACIONES DE ACTUACIONES Y RESOLUCIONES DEL S.I.I.**

En razón de la función administrativa y fiscalizadora en materias tributarias que le corresponde al S.I.I. es necesario que entre éste y los contribuyentes exista la debida comunicación. Cuando dicha comunicación emana del Servicio hacia los contribuyentes, ella se realiza mediante ciertos actos formales practicadas por el mismo Servicio y que se denominan notificaciones

La importancia de las notificaciones radica precisamente en que todas las actuaciones o resoluciones del Servicio sólo tendrán efecto respecto del contribuyente en la medida en que les sean válidamente notificadas<sup>18</sup>.

**1.- Definición.** Las notificaciones son actuaciones practicadas por un funcionario competente del S.I.I. que actúa con el carácter de Ministro de Fe y con las formalidades que prescribe la ley, destinadas a poner en conocimiento del contribuyente determinadas resoluciones o diligencias que puedan interesarle.-

La notificación es el acto de poner en conocimiento del contribuyente con las formalidades que prescribe la ley cualquier diligencia o resolución que pueda interesarle.

En consecuencia, las actuaciones del Servicio que requieran ser puestas en conocimiento del contribuyente sólo producen efecto en virtud de una notificación hecha con arreglo a la ley.-

El efecto que produzca una notificación en el contribuyente obviamente dependerá de la naturaleza del acto o resolución materia de la notificación. Para ilustrar en cierto modo lo dicho y la importancia de las notificaciones, podemos tomar como ejemplo el art.63 inc.2, y el art.124 del Código Tributario.

En el primer caso, el art.63 inc.2 dispone que el Jefe de la Oficina respectiva del Servicio puede citar al contribuyente para que en el plazo de un mes, presente una declaración de impuestos, o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior. Esta citación, que constituye uno de los medios de fiscalización directos más importantes con que cuenta el Servicio, se notifica conforme a las reglas generales, es decir, personalmente, por cédula o por carta certificada al contribuyente.

<sup>18</sup> Art.38 del Código de Procedimiento Civil.

En este caso la notificación de la citación practicada válidamente no sólo pone en conocimiento del contribuyente el hecho de ser citado ante el Servicio, sino que también hace nacer en él la obligación de comparecer y defenderse, bajo sanción de que si así no lo hiciere, el Servicio liquidará el impuesto adeudado conforme a los antecedentes que obren en su poder (concordar art.21, 22, 24 y art.63), y nacerán nuevas obligaciones tributarias para el notificado. Con la notificación de la citación el contribuyente en consecuencia es llamado a defenderse, si así lo desea, en el plazo que fija la ley, se produce por tanto y se perfecciona mediante el acto formal de la notificación una verdadera intimación por parte de la Administración (el Servicio) al contribuyente, efecto que no se producirá si la notificación no se realiza o se realiza en forma incorrecta.-

En el otro caso, conforme al art.124 se establece que, por ejemplo, el contribuyente una vez notificado de una liquidación de impuestos tiene el plazo de 60 días contados desde la notificación correspondiente para presentar el reclamo ante el Juez Tributario.

En este caso específico existe un acto de comunicación del Servicio al contribuyente, quien podrá ejercer o no su derecho a reclamar de la liquidación. Con motivo de la notificación la situación tributaria del notificado no se alterará si éste decide no hacer nada, pues la liquidación de impuestos quedará como definitiva y se procederá a su cobro. En la especie no existe un requerimiento o intimación del cual dependan el nacimiento de nuevas obligaciones sino que por el contrario, es el contribuyente el que se servirá de esta notificación para hacer valer su derecho de defensa.

## **2.- Clases de Notificaciones en materia tributaria.**

La ley tributaria reconoce las siguientes clases de notificaciones

- a) notificación personal;
- b) notificación por cédula;
- c) notificación por carta certificada;
- d) notificación por avisos;
- e) notificación por el estado diario;
- f) notificación por aviso postal simple;
- g) notificación tácita.

**2.1 Notificaciones de general aplicación.**- La regla general en materia tributaria es que las notificaciones sean practicadas en forma personal, por cédula o por carta certificada. Así los establece el art.11 inc.1 del C. T.:

Art.11 Toda notificación que el Servicio deba practicar se hará personalmente, por cédula o por carta certificada dirigida al domicilio del interesado, salvo que una disposición expresa ordene otra forma de notificación.-

No obstante lo ordenado por la ley, el S.I.I. ha dado instrucciones a sus funcionarios para que en la práctica todas las notificaciones a los contribuyentes se hagan preferentemente por carta certificada, y que se prefiera la notificación personal o por cédula únicamente cuando los plazos de prescripción de las facultades fiscalizadoras se encuentren muy pronto a vencer, y ello debido a que en las notificaciones por carta certificada los plazos comienzan a correr sólo 3 días después de su fecha de recepción.-

**2.2 Requisitos comunes a toda notificación.** De lo ya señalado hasta ahora es posible extraer los requisitos generales o comunes a toda notificación:

- a) deben efectuarse en tiempo hábil, es decir, en días y horas hábiles;
- b) deben ser practicadas en lugares hábiles;
- c) deben ser practicadas por un funcionario competente, especialmente facultado para tal efecto que actúe con el carácter de Ministro de Fe.

En este sentido, tiene el carácter de Ministro de Fe todos los funcionarios del Servicio que pertenezcan a su planta de fiscalizadores y a su planta de técnicos. Tienen el mismo carácter los funcionarios especialmente facultados por el Director.-

d) de toda notificación se debe dejar constancia del hecho de haberse practicado por el funcionario encargado de la diligencia.

No es necesario para la validez de la notificación el consentimiento o aprobación del notificado.

Regla especial de notificación a personas jurídicas. El C.T. (art.14) establece además que el gerente o administrador de sociedades o cooperativas o el presidente o gerente de personas jurídicas se entenderán autorizados para ser notificados a nombre de ellas, no obstante cualquiera limitación en sus estatutos o actos constitutivos.

### **2.3.- NOTIFICACIÓN PERSONAL.**

La notificación personal es aquella que se hace a la persona misma del notificado, entregándosele copia íntegra de la resolución o actuación respectiva y los antecedentes necesarios para su acertada comprensión.

Esta notificación por su propia naturaleza asegura el debido conocimiento del contribuyente respecto de la resolución y actuación de que se trata, y por tanto, es la más segura y perfecta de las notificaciones.

#### **Requisitos de la notificación personal.**

Además de los requisitos comunes a toda notificación ya enunciados, para que la notificación personal sea válida se exige:

- a) **debe entregársele al notificado en persona copia íntegra de la resolución** con los antecedentes que son necesarios para su comprensión o inteligencia. ;
- b) **el funcionario encargado de la diligencia debe dejar constancia escrita** en el expediente administrativo o judicial en el que incide la notificación del hecho de haberla practicado, indicando día, hora y lugar en que se haya practicado la notificación, el nombre del notificado con la firma y timbre del funcionario.

**Lugar hábil para efectuar la notificación.** La notificación personal puede ser efectuada en cualquier lugar en donde el notificado se encuentre o fuere habido.- (art.12).- Además, la notificación podrá hacerse en cualquier día, entre las 6.00 y las 22.00 horas, en la morada o lugar donde pernocta el notificado o en el lugar donde éste ordinariamente ejerce su industria, profesión o empleo, o en cualquier recinto privado en que éste se encuentre y al cual se permita el acceso del ministro de fe.(art.41 C:P:C)

Si la notificación se realizare en día inhábil, los plazos comenzarán a correr desde las cero horas del día hábil inmediatamente siguiente.

Igualmente, son lugares hábiles para practicar la notificación el oficio del secretario, la casa que sirva para despacho del tribunal y la oficina o despacho del ministro de fe que practique la notificación. Los jueces no podrán, sin embargo, ser notificados en el local en que desempeñan sus funciones.

### **2.4.- NOTIFICACIÓN POR CÉDULA.**

La notificación por cédula (aviso) es aquella que se efectúa entregando en el domicilio del notificado copia íntegra de la resolución o actuación de que se trata, con los datos necesarios para su acertada inteligencia o comprensión.

En este tipo de notificación no interviene la persona del contribuyente a quien se pretende notificar, y la resolución o actuación materia de la notificación se

entenderá válidamente notificada cuando copia íntegra de ella sea dejada en el domicilio del mismo contribuyente.

**Requisitos especiales de la notificación por cédula.**

a) **Debe efectuarse en el domicilio del notificado.**

En efecto, la copia íntegra de la resolución o actuación respectiva se debe entregar en el domicilio del notificado, y la misma ley se preocupa de establecer el lugar o los lugares que deben entenderse como el domicilio de un contribuyente.

Conforme al art.13 del C.T. se tendrá como domicilio del notificado:

- el que indique el contribuyente en su declaración de iniciación de actividades o
- el que indique el interesado en su presentación o actuación de que se trate o
- el que conste en la última declaración de impuesto respectiva

Cabe tener presente que la ley no fija un orden de prelación o preferencia claro y determinante y por ello el Servicios de Impuestos Internos ha señalado que puede optar por cualesquiera de los domicilios señalados, libremente, hecho que puede poner en riesgo al contribuyente<sup>19</sup>.

A falta de los domicilios señalados, la notificación por cédula podrá practicarse en la habitación del contribuyente (que es el local o establecimiento que le sirve de alojamiento) o de su representante o en los lugares en que estos ejerzan su actividad.

**b) Debe entregarse copia íntegra de la resolución o actuación de que se trata con los datos necesarios para su acertada inteligencia o comprensión.**

El funcionario encargado de la diligencia de notificación debe entregar las respectivas copias a cualquier persona adulta que se encuentre en el domicilio o habitación del notificado y si no hubiere persona adulta se dejará la cédula en ese domicilio o habitación (art.12 C.T.).

Por "persona adulta" se entiende que es el varón mayor de 14 años y la mujer mayor de 12 años (art.26 del Código Civil).

**c) El funcionario encargado debe dejar constancia escrita del hecho de haberse practicado la notificación.**

Esta constancia indicará el día, hora y lugar en que la notificación se haya practicado y de la persona a quien se hubiere dejado la cédula correspondiente, o la circunstancia de no haber encontrado a persona adulta que la recibiere.

En caso que en el domicilio del notificado no hubiere persona alguna que recibiere la notificación, el funcionario encargado de la diligencia junto con dejar la cédula en el lugar, deberá enviar aviso de la notificación mediante carta certificada el mismo día, pero la omisión o extravío de dicha carta no anulará la notificación<sup>20</sup>.

**2.5.- NOTIFICACIÓN POR CARTA CERTIFICADA.**

Es aquella que se practica dirigiendo al domicilio del notificado, o a falta de éste, a su habitación o a los lugares en que ejerza su actividad, una carta certificada conteniendo copia de la resolución o actuación de que se trata, y que el funcionario de correos debe entregar a cualquier persona adulta que se encuentre en la dirección de destino, debiendo ésta firmar el recibo correspondiente.

<sup>19</sup> Circular 48 de 1997.

<sup>20</sup> Para la notificación por cédula en un procedimiento de reclamo, rige lo dispuesto en el art.48 y 49 del Código de Procedimiento Civil. Gaceta Jurídica, n°. 41, 1983, pág. 87.

En las notificaciones por carta certificada, los plazos empezarán a correr tres días después de su envío.

Ya hemos dicho que el Servicio ha instruido a sus funcionarios para que esta forma de notificación sea la de uso más frecuente, salvo que exista norma legal expresa en contrario o salvo que sea impracticable debido a que se encuentren comprometidas las facultades fiscalizadoras del Servicio por los plazos de prescripción.

**Requisitos especiales de la notificación por carta certificada.**

**a) La carta certificada debe ser enviada al domicilio del contribuyente.**

Para tal efecto se establece:

- debe ser enviada al domicilio postal del contribuyente cuando éste lo haya expresamente fijado, señalando la casilla o apartado postal u oficina de correos donde debe remitírsele la carta certificada.
- en caso que no exista domicilio postal en los términos anteriores, la carta certificada debe ser remitida al domicilio del contribuyente que corresponda al indicado por el contribuyente en la presentación o actuación de que se trata, o al domicilio indicado en su declaración de impuestos o declaración de inicio de actividades;

A falta de los domicilios señalados, las notificaciones por carta certificada deberán practicarse en la habitación del contribuyente o en el lugar en que ejerza su actividad.

**b) asimismo, la carta certificada debe ser entregada por el funcionario de correos al contribuyente interesado o a cualquier persona adulta.**

La carta certificada puede ser entregada una vez que llega a su destino al mismo contribuyente o a cualquier persona adulta que se encuentre en dicho lugar, debiendo firmarse el recibo correspondiente.

Si existe domicilio postal, el funcionario de correos debe entregar la carta al contribuyente interesado o a la persona a quien éste le haya conferido poder para retirar su correspondencia, debiendo firmarse el recibo.

**Jurisprudencia.** Es esencial para la validez de la notificación que la carta sea entregada en la forma y a las personas que autoriza la ley.- Según algunas sentencias –que concuerdan con el tenor de la Ley- es una obligación del Servicio de Correos entregar la carta certificada en el domicilio indicado al contribuyente o a cualquier persona adulta que se encuentre en él. Si la carta no es entregada por no encontrarse el notificado o persona adulta en el domicilio, o si la carta permanece en la casilla<sup>21</sup>, apartado postal u oficina de correos sin ser retirada<sup>22</sup>, no entra a correr plazo alguno y no tiene aplicación el art.11 inc.3 que dispone que en las notificaciones por carta certificada los plazos empezarán a contarse tres días después de su envío. Se ha establecido que en estos casos los plazos comienzan a partir de la fecha de recepción material, y el contribuyente puede ejercer los derechos que correspondan a contar de la fecha en que la carta es recibida por él o por un tercero adulto<sup>23</sup>.

**Ampliación de los plazos de prescripción de fiscalización.-**

Conforme al art.11 inc.4, en caso que la carta no fuere recibida por no encontrarse el interesado o alguna persona adulta en el domicilio, o por que éstos se ha negado a recibirla o a firmar el respectivo recibo, o no se retirare la carta desde la casilla, apartado postal u oficina de correos correspondiente al domicilio

<sup>21</sup> S.Corte Suprema, Revista Fallos del Mes, n°376, mes de Marzo 1990, pág.4.

<sup>22</sup> s.Corte Suprema, Gaceta Jurídica n°28, año 1979, pág.47.

<sup>23</sup> Sentencia Excma Corte Suprema rol 31.538. Establece que en el art.11 inc.3 “el legislador crea una presunción simplemente legal, que admite prueba en contrario”. Cf. Gaceta Jurídica, n°38, 1983, pág. 101. En contra: Gaceta Jurídica, n°40, 1983, pag. 135

postal del contribuyente por un plazo de 15 días contados desde su envío, se dejará constancia de este hecho en la carta, bajo la firma del Jefe de Correos que corresponda, y se devolverá al Servicio. En tal caso, esta situación produce el aumento o la renovación de los plazos de prescripción de las facultades fiscalizadoras del S.I.I. –contemplados en el art.200- por tres meses contados desde la recepción de la carta devuelta.-

**c) el funcionario encargado del envío de la carta debe dejar constancia** de haberlo hecho en el documento o expediente correspondiente.-

**Forma de cómputo de los plazos tratándose de notificaciones por carta certificada.**

En las notificaciones por carta certificada los plazos que hubieren de iniciarse, empezarán a correr transcurridos que sean 3 días (hábiles y completos) después del envío de la carta.

Por “fecha de envío” debemos entender que es la fecha en que el Servicio entrega la carta al Servicio de Correos y en la que éste certifica su recepción. Estos plazos no son susceptibles de ningún aumento.

Si el notificado por alguna razón ajena a su voluntad hubiere recibido la carta después de 3 días contados desde su recepción por Correos, puede ser admitido a probar tal hecho, y en tal caso los plazos correspondientes sólo empezarán a correr desde la fecha de la recepción efectiva de la carta.

**2.6.- NOTIFICACIÓN POR AVISOS EN EL DIARIO OFICIAL.**

Esta forma de notificación está reconocida por el art.15 del C.T. que ordena que todas las resoluciones o avisos relativos a actuaciones de carácter general que deban publicarse, se insertarán por una vez en el Diario Oficial, pudiendo disponerse su notificación por extracto.

Se concluye que las actuaciones o resoluciones que deban ser notificadas mediante avisos en el Diario Oficial deben ser generales, es decir, dirigidas a un grupo mas o menos extenso de contribuyentes, y además deben estar dirigidas a orientar o regir la conducta tributaria de los contribuyentes.

En estas notificaciones por avisos los plazos que hubieren de comenzar a correr lo harán desde la medianoche del día en que tuvo lugar la publicación.-

Existe un caso de notificación especial por avisos en el art.43, que tiene lugar cuando se ha modificado la tasa o se ha alterado el avalúo de bienes raíces por reajustes automáticos que incidan en el pago del impuesto territorial. En tal caso las modificaciones o alteraciones deben ser comunicadas con un mes de anticipación, mediante 3 avisos en el periódico de mayor circulación de la respectiva provincia.

**2.7.- NOTIFICACIÓN POR EL ESTADO.**

Esta forma de notificación es de común ocurrencia en la actividad jurisdiccional desarrollada por los Tribunales de Justicia Ordinarios y se efectúa mediante la inclusión de la resolución a notificar en un estado, lista, o nómina, fijada en la secretaria del Tribunal.

En materia tributaria, esta notificación se efectúa en la práctica respecto de todas las resoluciones que tienen lugar en un proceso o juicio seguido ante el Juez Tributario, sin perjuicio de notificarse tales resoluciones personalmente, por cédula o mediante carta certificada conforme a la regla general.

Este estado, nómina o lista que se publica diariamente indica el rol o número de ingreso de la causa, el nombre de las partes, y el número de resoluciones que se han pronunciado en el día.

Sin embargo, esta forma de notificación aparece sólo reconocida expresamente en el Procedimiento Especial de Aplicación de Sanciones del art.165 del C. T., y en donde se establece que todas las resoluciones que se pronuncien en primera instancia se notificarán desde que se incluyan en un estado que debe

formarse y fijarse diariamente, debiéndose para tales efectos enviar un aviso por correo al notificado. La omisión de dicho aviso –y que no debe confundirse con una carta certificada- invalida la notificación por el estado.-

### **2.8 NOTIFICACIÓN POR AVISO POSTAL SIMPLE**

Esta clase de notificación se reconoce en el art.11 inc. final del Código Tributario y tiene el carácter de facultativa para el Servicio.

Conforme a la norma, las resoluciones que modifiquen los avalúos y/o contribuciones de bienes raíces pueden ser notificadas mediante el envío de un aviso postal simple dirigido a la propiedad o al domicilio fijado por el propietario o al que figure registrado en el Servicio.

No debe confundirse con la notificación mediante avisos del art.43 el cual sólo esta restringido a las modificaciones de la tasa y a las alteraciones por reajustes automáticos de los avalúos de los bienes raíces.-

### **2.9.- NOTIFICACIÓN TÁCITA.**

La notificación tácita no es una especie particular de notificación.

En este caso la ley, cumplidos ciertos requisitos tiene por notificadas ciertas resoluciones respecto del interesado aunque no se haya efectuado notificación alguna, o la efectuada se encuentre viciada.

El art.55 del C.P.C. establece las características y requisitos de la notificación tácita. :

- a) solo procede en asuntos jurisdiccionales, es decir en nuestro caso sólo procede en juicios tributarios y por tanto no tiene aplicación en actuaciones o gestiones administrativas;
- b) para que proceda es necesario que una determinada resolución no se haya notificado o se haya notificado imperfectamente y;
- c) se requiere además que la parte afectada por la resolución cuya notificación ha sido omitida o practicada imperfectamente haga en el juicio cualquier gestión que suponga conocimiento de la resolución.

Cumplidos estos requisitos, si el contribuyente realiza cualquiera gestión que suponga conocimiento de la resolución omitida o notificada imperfectamente, se le tendrá por notificado tácitamente de ella.

**Un caso de notificación tácita.** El art.55 del C.P.C. contiene un caso de notificación tácita y establece que la parte que solicita la nulidad de una notificación, por el solo ministerio de la ley se tendrá por notificada de la resolución cuya notificación fue declarada nula desde que se notifique la sentencia que declara tal nulidad.

## **IV. COMPARECENCIA Y ACTUACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.**

Comparecer es el acto de presentarse ante el SII requiriendo su intervención en actos administrativos entregados a su conocimiento, o ejercitando una acción o defensa en asuntos contenciosos de su competencia.

### **1.- Formas de comparecencia.**

Los contribuyentes pueden comparecer ante el Servicio de Impuestos internos personalmente o representados por un tercero:

**a) Comparecencia personal:** el contribuyente comparece en su propio nombre, sin valerse de un tercero.

**b) Comparecencia por medio de representante, mandatario o apoderado:** En estos casos los derechos del contribuyente los hace valer un tercero en calidad de mandatario<sup>24</sup>, apoderado o representante<sup>25</sup>.

<sup>24</sup> Código Civil Art.2116 El mandato es un contrato por el cual una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera.

La representación es una institución jurídica por la cual una persona, denominada representante o apoderado, actúa por cuenta o en nombre de otra, denominada representado, ejecutando actos que poseen plena eficacia jurídica.

**2.- Efectos y Clases de representación.** Cualquiera sea la naturaleza u origen de la representación ella va a dar lugar a los mismos efectos, es decir, los actos o contratos que celebre el representante producirán efectos sobre el representado del mismo modo que si hubiese actuado o contratado el mismo.

Además, la persona que actúe ante el Servicio como administrador, representante o mandatario del contribuyente, se entenderá autorizada para ser notificada a nombre de éste mientras no haya constancia de la extinción del título de la representación mediante aviso por escrito dado por los interesados a la Oficina del Servicio que corresponda (art.9 inc.2).-

La representación puede ser legal o voluntaria.

**a) Representación legal:** es la que establece la ley respecto de ciertas personas.

C. Civil Art.43 Son representantes legales de una persona el padre o la madre, el adoptante y su tutor o curador.

Deben obligatoriamente actuar por medio de sus representantes legales los absolutamente incapaces, esto es, los dementes, los impúberes y los sordomudos que no pueden darse a entender por escrito. Las personas relativamente incapaces como los menores adultos y los disipadores que se hallen en interdicción de administrar lo suyo pueden actuar por medio de sus representantes o personalmente autorizados por aquellos. El art.43 no es taxativo y existen otros casos de representantes legales, tales como el síndico en caso de quiebra o el mismo juez respecto del ejecutado en una venta forzosa.

**b) Representación voluntaria o convencional:** Tiene su origen en el poder que una persona otorga a otra para que la represente, usualmente a través de un contrato de mandato.

Representación de las personas jurídicas. Para determinar quien representa a las personas jurídicas es necesario atender a la naturaleza de cada una de ellas.

Así las personas jurídicas de derecho público como el Fisco, las Municipalidades y algunas Universidades son representadas por la persona o personas a quienes la ley que las creó les atribuye dicha facultad.

Las personas jurídicas de derecho privado son representadas por la persona o personas designadas en el estatuto o contrato social o a quienes se les haya otorgado un poder especial conforme a los mismos estatutos.

Las personas jurídicas de derecho privado sin fines de lucro como las corporaciones o fundaciones son representadas por su Presidente.

Cabe recordar que el art.14 contempla una representación especial en materia tributaria para efectos de las notificaciones.

### **3. Forma de acreditar la representación.**

Conforme al art.9 del C.T. toda persona natural o jurídica que actúe por cuenta de un contribuyente deberá acreditar su representación.

#### **a) Representación para materias administrativas.**

En estos casos la representación legal se acredita con las respectivas copias o certificados de las partidas del Registro Civil o con la copia autorizada del

---

La persona que confiere el encargo se hace llamar comitente o mandante, y la que lo acepta apoderado, procurador y en general mandatario.

<sup>25</sup> Código Civil art.1448 Lo que una persona ejecuta a nombre de otra estando facultada por ella o por la ley para representarla, produce respecto del representado iguales efectos que si hubiese contratado el mismo.

nombramiento judicial del tutor o curador. La representación voluntaria deberá constar por escrito. (art.9).

El Servicio aceptará la representación sin que se acompañe o pruebe el título correspondiente, pero podrá exigir la ratificación del representado o la prueba del vínculo dentro del plazo que él mismo determine, bajo apercibimiento de tener por no presentada la solicitud o por no practicada la actuación correspondiente. La ratificación debe ser expresa y constar por escrito

El representante se entiende autorizado para ser notificado a nombre del contribuyente mientras no haya constancia de la extinción del título de la representación dado por los interesados a la Oficina del Servicio que corresponda.

**b) Representación para materias judiciales.**

La representación legal en esta parte no sufre modificaciones y ella debe ser acreditada por medio de las correspondientes partidas de estado civil. En cambio, la representación voluntaria se sujeta a las disposiciones del Código de Procedimiento Civil por aplicación de los arts.129 y 148 inc.2:

Art.129 En las reclamaciones a que se refiere el presente Título, sólo podrán actuar los contribuyentes por sí o por medio de sus representantes legales o mandatarios.

Art.148 inc.2 En todas aquellas materias no sujetas a disposiciones especiales del presente Libro, se aplicarán en cuanto fueren compatibles con la naturaleza de las normas establecidas en el Libro Primero del Código de Procedimiento Civil.

De este modo la constitución del mandato sólo puede efectuarse de alguna de las siguientes formas (art.6 Cód. de Proc. Civil):

- Por medio de **escritura pública** otorgada ante Notario o ante Oficial del registro Civil, en aquellos lugares que no sean asiento de una Notaría.
- Por medio de una **declaración escrita** del mandante autorizada por un funcionario del Servicio que tenga el carácter de Ministro de Fe<sup>26</sup>.

En las reclamaciones tributarias y mientras éstas sean conocidas por el Director Regional del SII como juez tributario no es necesario el patrocinio de un abogado. Sin embargo, conforme a la Ley núm. 18.120 el Servicio puede exigir por resolución fundada la intervención de un abogado como mandatario y patrocinante en causas con cuantía superior a 2 UTM.

---

<sup>26</sup> Una sentencia de la Excma Corte Suprema señaló que la remisión que hace el art.148 del código tributario a las normas establecidas en el Libro primero del Código de Procedimiento Civil, es sólo si no existe en el primer texto legal disposición especial, por tanto, el mandato no tendrá otra formalidad que constar por escrito. Así la Excma consideró apta una carta poder en donde la firma del poderdante estaba autorizada ante Notario, para presentar un reclamo tributario. Fallos del mes n°280, marzo de 1982, página 5.-

**V.- FACULTADES DEL DIRECTOR NACIONAL Y DIRECTORES REGIONALES DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.**

En este sentido cabe señalar en primer lugar que el art.6 del Código Tributario establece de un modo general que al Servicio de Impuestos Internos le corresponde la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias y el ejercicio de las atribuciones establecidas por su ley orgánica, el mismo Código Tributario y las demás leyes.

Las facultades del Director Nacional y de los Directores Regionales se encuentran establecidas en el Código Tributario y en la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos<sup>27</sup>.

El art.6 del Código Tributario se encarga de enumerar las principales atribuciones tanto del Director Nacional del Servicio como de los distintos Directores Regionales.

**Facultades del Director Nacional.**

Son atribuciones del Director Nacional:

**1. Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos.**

Se comprende en este número dos facultades de naturaleza distinta: a) interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, y b) fijar normas, impartir instrucciones y dictar ordenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos.

El Director hace uso de la facultad de este número emitiendo por regla general "circulares" en las que fija el sentido y alcance de las normas tributarias.

La interpretación que establece el Director es obligatoria para los funcionarios del Servicio. No es obligatoria para los contribuyentes sin perjuicio de la aplicación del art.26 del C.T., y tampoco es obligatoria para los Tribunales Ordinarios de Justicia.

El inciso final del art.6 señala que "Los Directores Regionales, en el ejercicio de sus funciones, deberán ajustarse a las normas e instrucciones impartidas por el Director", lo que nos podría llevar a concluir que el Director Regional actuando como juez está obligado a ajustar su cometido a las normas impartidas por el Director. Sin embargo ello no es así y debe entenderse que el Director regional como Juez tributario debe actuar ejerciendo una función jurisdiccional absolutamente independiente de sus superiores jerárquicos<sup>28</sup>.

El ejercicio de esta facultad de interpretación no puede dar lugar a un recurso de protección<sup>29</sup>.

En cuanto a la facultad normativa, ella está supeditada a las normas legales, en cuanto no puede contradecirla, y debemos entender que es obligatoria para los administrados.

<sup>27</sup> DFL 7 publicado en el Diario Oficial con fecha de Octubre de 1980.

<sup>28</sup> Cf. Supra Nota 11

<sup>29</sup> Cf.Boletín del SII, n°388, marzo de 1986, pág.21460.

**2. Absolver las consultas que sobre la aplicación en interpretación de las normas tributarias le formulen los funcionarios del Servicio, por conducto regular, o las autoridades.**

En efecto, el Director sólo responde a las consultas que le formulen los funcionarios del Servicio, otros Jefes de Servicio y autoridades públicas. (art.45 Ley Orgánica).

Las consultas de los contribuyentes o particulares deber absueltas por el Director Regional conforme al art.6 etra B nº1<sup>30</sup>.

**3. Autorizar a los Subdirectores, Directores Regionales o a otros funcionarios para resolver determinadas materias o para hacer uso de algunas de sus atribuciones, actuando “por orden del Director”.**

Por ejemplo, puede delegar en el Director Regional la facultad que le conoce el art.62 inciso segundo de disponer el examen de cuentas corrientes. Hay sin embargo una sentencia que sostiene lo contrario<sup>31</sup>.

**4. Ordenar la publicación o la notificación por avisos de cualquier clase de resoluciones o disposiciones.**

Las resoluciones o disposiciones a las que alude este número son aquellas de carácter general, aplicables a todos o a un gran número de contribuyentes y cuyo objetivo sea la aplicación y fiscalización de las disposiciones tributarias.

Conforme al art.15 las resoluciones o avisos de carácter general deben ser publicadas por una vez en el Diario Oficial.

**5. Disponer la colocación de afiches, carteles y letreros alusivos a impuestos o a cumplimiento tributario, en locales y establecimientos de servicios públicos e industriales y comerciales. Será obligatorio para los contribuyentes su colocación y exhibición en el lugar que prudencialmente el Servicio.**

La transgresión a la obligación de los contribuyentes de cumplir con esta atribución o facultad del Director se sanciona conforme al art.109, sanción genérica, al no estar especialmente sancionada por la ley.

**6. Mantener canje de informaciones con Servicios de Impuestos de otros países para os efectos de determinar la tributación de determinados contribuyentes. Este intercambio de informaciones deberá solicitarse a través del Ministerio que corresponda y deberá llevarse a cabo sobre la base de reciprocidad, quedando amparado por las normas relativas al secreto de las declaraciones tributarias.**

**Facultades de los Directores Regionales.**

Los Directores Regionales son las autoridades máximas del Servicio dentro de sus respectivas jurisdicciones territoriales y dependen directamente del Director. Son facultades de los Directores Regionales conforme a la letra B del art.6:

<sup>30</sup> Materia tratada en Circular 71 de fecha de octubre del año 2001. Conforme a esta Circular el Director debe emitir un pronunciamiento en aquellos casos en que no existe un criterio definido por la Dirección del Servicio sobre la materia consultada, o la naturaleza de ésta ofrece dudas.

<sup>31</sup> Gaceta Jurídica, nº32, año 1980, pág. 40, sentencia Excma. Corte Suprema. Hay sin embargo importante voto de minoría. También Fallos del mes, nº259, mes de junio, 1980 pág.148.

**1. Absolver las consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias.**

Este número se refiere a las consultas que formulen los particulares y tiene relevancia para los efectos establecidos en el art.26.

**2. Solicitar la aplicación de apremios y pedir su renovación en los casos a que se refiere el Título I del Libro Segundo.**

El apremio es una medida de coerción establecida por la ley y su objetivo es obtener del contribuyente, previo apercibimiento, el cumplimiento de determinadas obligaciones tributarias. El apremio es decretado por la Justicia Ordinaria y consiste en el arresto del infractor hasta por 15 días.

**3. Aplicar, rebajar o condonar las sanciones administrativas fijas o variables.**

Véase el art.105 art. 106 y 107 del Código Tributario<sup>32</sup>.

**4. Condonar total o parcialmente los intereses penales por la moral en el pago de los impuestos, en los casos expresamente autorizados por la ley.**

Conforme al art.56 del Código Tributario la condonación de intereses o sanciones podrá ser total, o bien total o parcial:

La condonación será total :

- en los casos en que el Servicio incurriere en error al girar un impuesto, y en tal situación la condonación de intereses será total y obligatoria hasta el último día del mes en que se cursare el giro definitivo;

- cuando los intereses penales se hubieren originado por causa no imputable al contribuyente, caso en el cual el Director Regional podrá, a su juicio, condonar la totalidad de los mismos.

La condonación de intereses puede ser total o parcial:

- cuando, resultando impuestos adeudados en virtud de una determinación de oficio practicada por el Servicio, a través de una liquidación, reliquidación o giro, el contribuyente o el responsable del impuesto probare que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la omisión en que hubiere incurrido.

- cuando, tratándose de impuestos sujetos a declaración, el contribuyente o el responsable de los mismos, voluntariamente, formulare una declaración omitida o presentare una declaración complementaria que arroje mayores impuestos y probare que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la omisión en que hubiere incurrido.

En estos casos, el Servicio renuncia gratuitamente como acreedor al pago de intereses penales. La condonación de intereses por parte del Director Regional se regula en el art.56 del C.T.<sup>33</sup>

**5. Resolver administrativamente todos los asuntos de carácter tributario que se promuevan, incluso corregir de oficio, en cualquier tiempo, los vicios o errores manifiestos en que se haya incurrido en las liquidaciones o giros de impuestos.**

Esta facultad establece la plena competencia del Director Regional para conocer y resolver cualquier asunto de carácter tributario que se someta a su

<sup>32</sup> Materia tratada en Circular 36 del 31 de Mayo del año 2000.

<sup>33</sup> Materia tratada en Circular 17 de fecha 27 de Marzo de 1981

conocimiento y que no se encuentre establecido o regulado expresamente en el mismo Código o en otras leyes tributarias.

Se ha establecido además por el Servicio que en los casos en que no exista controversia, el Director regional puede corregir de oficio vicios o errores manifiestos incurridos en liquidaciones, reliquidaciones o giros de impuestos. Debe tratarse sin embargo de vicios o errores que aparezcan en forma clara y patente, que se desprendan de la sola lectura de la liquidación y giro y siempre que digan relación con situaciones de hecho. No obsta a lo dicho la posibilidad de recurrir a otros documentos o antecedentes para establecer la existencia de un vicio o error.

Esta facultad no procede cuando existe un litigio o controversia jurídica. Además, se encuentra también limitada naturalmente por los plazos de prescripción. Por última esta facultad se encuentra limitada también por el efecto de cosa juzgada que emane de una sentencia firme.

**6. Resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes de conformidad a las normas del Libro Tercero.**

Este número consagra la competencia del Director Regional como Juez Tributario de primera instancia, conociendo de los asuntos sometidos a su conocimiento y dentro de su jurisdicción.

El Director Regional actuará en tales casos no como funcionario administrativo sino como juez, y estará sujeto a la superintendencia correccional de la Corte Suprema conforme a la jurisdicción disciplinaria de dicho Tribunal<sup>34</sup>, debiendo sin embargo ejercer sus funciones con arreglo a las instrucciones impartidas por el Director (art.6 inc. final) lo que no implica, a nuestro juicio, que deba seguir estrictamente la interpretación de la ley tributaria sostenida por el Director Nacional<sup>35</sup>.

**7. Autorizar a otros funcionarios para resolver determinadas materias, aún las de su exclusiva competencia, o para hacer uso de las facultades que le confiere el Estatuto Orgánico del Servicio, actuando por "orden del Director Regional", y encargarles, de acuerdo con las leyes y reglamentos, el cumplimiento de otras funciones u obligaciones.**

Los Directores Regionales requieren autorización expresa para delegar sus facultades, debiendo al hacerlo emitir resoluciones delegatorias.

**8. Ordenar a petición de los contribuyentes que se imputen al pago de sus impuestos, o contribuciones de cualquiera especie las cantidades que les deban ser devueltas por pagos en exceso de lo adeudado o no debido por ellos. La resolución que se dicte se remitirá a la Contraloría General de la República para su toma de razón.**

Esta facultad se relaciona con el art.51 que se refiere a las imputaciones. La imputación es un medio para extinguir la obligación tributaria y consiste en aplicar a las deudas que el contribuyente tiene con el Fisco las sumas a las que tiene derecho por haber efectuado pagos excesivos de impuestos.

**9. Disponer en las resoluciones que se dicten en conformidad a lo dispuesto en los números 5 y 6 de la presente letra, la devolución de las sumas solucionadas indebidamente o en exceso a título de impuestos, reajustes, sanciones o costas. Estas resoluciones se remitirán a la Contraloría General de la República para su toma de razón.**

Este número se refiere al caso en que no existe imputación y las sumas a las que tiene derecho el contribuyente les son efectivamente devueltas.

<sup>34</sup> Cf. Gaceta Jurídica n°20, año 1978, pág.31.

<sup>35</sup> Cf. Supra nota 11.

**10. Ordenar la publicación o la notificación de avisos por cualquiera clase de resoluciones o disposiciones de orden general o particular.**

Este número se relaciona con distintas normas que se refieren a la notificación por avisos. El artículo art.15 señala que las notificaciones por avisos relativas a actuaciones de carácter general deben insertarse por una vez en el Diario Oficial.

La facultad del n°10 citado comprende la publicación por avisos en el Diario Oficial de notificaciones por avisos a contribuyentes individuales, y las publicaciones de resoluciones de orden general o especial.

**CAPITULO CUARTO**

**RELACION JURIDICA TRIBUTARIA.**

**I.- OBLIGACIÓN PRINCIPAL Y OBLIGACIONES ACCESORIAS.-**

**1.- Concepto de Relación Jurídica Tributaria.-** La relación jurídica tributaria es aquella que nace a partir del ejercicio por parte del Estado del poder tributario, y consiste en derechos y obligaciones recíprocos que surgen entre el Fisco, los contribuyentes y terceros.

Dentro de esta compleja relación jurídica existe una obligación principal, que afecta al contribuyente y que es la de pagar el impuesto. Existen además otras obligaciones accesorias que tienen por objeto asegurar y facilitar la liquidación y recaudación de los tributos, obligaciones accesorias que pueden afectar tanto al contribuyente como a terceras personas tales como notarios, Conservadores de Bienes Raíces, Municipalidades, etc.

En sentido amplio, tanto la obligación principal como las obligaciones accesorias quedan comprendidas dentro de la noción de "obligación tributaria".

En sentido restringido sin embargo, la obligación tributaria es aquella establecida por ley y en razón del Poder Tributario del Estado, y que impone a un sujeto deudor, comúnmente denominado contribuyente, el deber y necesidad de dar al Estado u otra persona jurídica de derecho público, el que tiene la calidad de acreedor, una suma de dinero a título de tributo.

No obstante lo dicho, la distinción entre una obligación principal y varias accesorias hoy esta superada, y la doctrina considera a todas ellas de la misma naturaleza y jerarquía sin perjuicio de considerar a la obligación de dar como la de mayor importancia.

**2.- Características de la obligación tributaria esencial.**

La obligación tributaria participa de las mismas características a las cuales nos hemos referido respecto de los tributos, pero de ellas es preciso agregar nuevos conceptos:

- a) El objeto de la obligación tributaria es una suma de dinero.
- b) El acreedor de la obligación por excelencia es el Estado, y el deudor de ella es el sujeto denominado comúnmente contribuyente.
- c) La obligación tributaria nace a partir de la ley. En efecto, esta obligación tiene su fuente mediata en la ley, que la crea o impone, pero su fuente inmediata consiste en la realización por parte de una persona determinada de la circunstancia o presupuesto establecido por la misma ley para dar lugar al nacimiento de la obligación.

La ley tributaria establecerá y describirá en consecuencia cada actividad o acto jurídico por la cual surge la obligación de pagar un impuesto.

Este presupuesto jurídico o económico es el “hecho gravado”, descrito por la ley y cuya realización u ocurrencia va a derivar en el efecto fundamental de producir el nacimiento de la obligación tributaria radicada un sujeto específico.

Toda ley que crea o impone un tributo tiene una estructura similar y responde a la necesidad de precisar los siguientes conceptos:

a) la materia sobre la cual se impone el gravamen, es decir, el presupuesto, hecho o acto jurídico que constituye un indicio de capacidad contributiva y que será afecto a un tributo. La norma establece y describe en consecuencia un hecho gravado.

b) el acreedor o sujeto activo del tributo, sea el Fisco u otra ente público (municipalidades)

c) la persona a quien afectará el gravamen. Se determina por tanto la persona del contribuyente.

c) se evaluará la obligación tributaria como una prestación de dinero, fijando este valor mediante el establecimiento de la base imponible del tributo y una tasa.

**3.- Las obligaciones accesorias** van a existir con independencia de la obligación de pagar el impuesto y tienen las siguientes características:

a) son obligaciones de hacer;

b) su nacimiento puede ser anterior o posterior al nacimiento de la obligación de pagar el impuesto;

c) su fuente es la ley, son obligaciones legales;

d) afectan al contribuyente y también pueden afectar a terceros.

## **II- OBLIGACIONES TRIBUTARIAS ACCESORIAS.**

**1.- Enunciación.-** Dentro del Código Tributario se regulan las siguientes obligaciones tributarias accesorias:

1. Inscribirse en ciertos roles o registros (art.66 y 67).

2. Declarar inicio de actividades (art.68).

3: Dar aviso de término de giro (art.69)

4. Llevar contabilidad (arts. 16 y ss.)

5: Efectuar declaraciones (art.29 a 36).

6. Emitir ciertos documentos (art.88).

7. Timbrar documentos.

### **2. INSCRIPCION EN CIERTOS ROLES Y REGISTROS.**

Conforme al art.66 deben estar inscritas en el Rol Unico Tributario toda persona natural o jurídica y las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica, pero susceptibles de ser sujetos de impuestos, que en razón de su actividad o condición, causen o puedan causar impuestos<sup>36</sup>.

<sup>36</sup> Ver D.F.L. n°3 de fecha 29 de Enero de 1969 que regula esta materia. Mediante Circular n°4 de fecha 10 de enero de 1995 se estableció que las personas naturales chilenas no tienen la obligación de inscribirse en el RUT, debiendo sólo cumplir con la obligación de declarar su iniciación de actividades.

No están obligados tampoco a obtener Rut los turistas extranjeros, diplomáticos y funcionarios internacionales, deportistas artistas y conferencistas, todos los cuales pueden realizar sus actividades propias con su pasaporte o cédula de identidad del país de origen. Sin embargo, si cualquiera de ellos desea realizar inversiones en Chile debe necesariamente obtener Rut.

Ver Circular 14 del 07 Marzo del año 2001 que instruye sobre la situación de los extranjeros que solicitan inscripción en el Rut y/o dan aviso de inicio de actividades.

Existen también leyes especiales que exigen la inscripción de los contribuyentes en ciertos roles y registros<sup>37</sup>.

Además, conforme al art.67 el Director Regional puede exigir a personas que desarrollen determinadas actividades, la inscripción en registros especiales.

La sanción al incumplimiento de esta obligación de inscribirse en roles o registros se encuentra en el art.97 n°1 del CT<sup>38</sup>.

### **3. DECLARACIÓN DE INICIO DE ACTIVIDADES (ART.68).**

Conforme a esta norma, las personas que inicien negocios o labores susceptibles de producir rentas gravadas en primera o segunda categoría a que se refieren los n°1 letras a) y b), 3, 4 y 5 de los arts.20 y 42 n°2 y 48 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta, deben presentar al Servicio dentro de los dos meses siguientes a aquel en que comiencen sus actividades una declaración jurada sobre dicha iniciación.

#### **3.1 Personas Obligadas a declarar inicio de actividades.**

Conforme a lo dicho, deben declarar inicio de actividades:

**a) contribuyentes del art.20 n°1 letras a) y b)** que se refieren principalmente a rentas que provienen de predios agrícolas.

**b) contribuyentes del art.20 n°3 de la LIR**, que comprende “las rentas de la industria, del comercio, de la minería y de la explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas, compañías aéreas, de seguros, de los bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades administradoras de fondos mutuos, sociedad de inversión o capitalización de empresas financieras y otras de actividad análoga, constructoras, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones”.

**c) contribuyentes del art.20 n°4**, que agrupa a “las rentas obtenidas por corredores, sean titulados o no, sin perjuicio de lo dispuesto en el art.42 n°2, comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de aduanas, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero y agentes de seguros que no sean personas naturales; colegios, academias e institutos de enseñanza particulares y otros establecimientos particulares de este genero; clínicas, hospitales, laboratorios, y otros establecimientos análogos particulares y empresas de diversión y esparcimiento”.

**d) rentas del art.20 n°5** referido a “todas las rentas, cualquiera que fuera su origen, naturaleza o denominación, cuya imposición no esté establecida expresamente en otra categoría ni se encuentren exentas”.

**e) Rentas contempladas en el art.42 n°2** y que se refiere los “ingresos provenientes del ejercicio de las profesiones liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa no comprendida en la primera categoría ni en el número anterior, incluyéndose los obtenidos por los auxiliares de la administración de justicia por los derechos que conforme a la ley obtienen del público, los obtenidos

<sup>37</sup> Así por ejemplo, el D.L.828, que establece normas sobre el cultivo, elaboración, comercialización e impuestos que afectan al tabaco, exige la inscripción en un registro especial de fabricantes, importadores y comerciantes de dicho producto; el D.L.826, que fija el texto de la Ley sobre Impuesto a los Alcoholes y Bebidas Alcohólicas, establece la obligación de inscribirse en registro especial a los destiladores de alcohol, licoristas, envasadores de vino y fabricantes de cerveza; y por último el D.L.825 Ley Sobre Impuesto al Valor Agregado establece un registro especial para los contribuyentes del impuesto en base al RUT.

<sup>38</sup> El art.97 del Código Tributario establece distintas infracciones y sanciones:

Art.97 Las siguientes infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en la forma que a continuación se indica:

1 El retardo u omisión en la presentación de declaraciones, informes o solicitudes de inscripciones en roles o registros obligatorios, que no constituyan la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto, con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual.

por los corredores que sean personas naturales y cuyas rentas provengan exclusivamente de su trabajo o actuación personal, sin que empleen capital, y los obtenidos por sociedad de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales”.

Se entiende por “ocupación lucrativa” la actividad ejercida en forma independiente por personas naturales y en la cual predomina el trabajo personal basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica por sobre el empleo de maquinarias, herramientas, equipos u otros bienes de capital.-

**f) Rentas comprendidas en el art.48 LIR**, y que corresponden a las participaciones o asignaciones percibidas por directores o consejeros de Sociedades Anónimas.

### **3.2 Contribuyentes no obligados a declarar iniciación de actividades.**

Quedan por lo tanto excluidos de esta obligación los siguientes contribuyentes:

a) contribuyentes que perciben rentas provenientes del arrendamiento de bienes raíces agrícolas y urbanos comprendidos en el art.20 n°1 letras c) y d);

b) contribuyentes que perciben rentas de capitales mobiliarios comprendidos en el art.20 n°2 LIR, consistentes en intereses, pensiones o cualesquiera producto de cualquier tipo de capitales mobiliarios, tales como depósitos en dinero, dividendos y demás beneficios derivados de acciones de sociedades anónimas, bonos o debentures, etc., y

c) contribuyentes que perciben rentas derivadas de un trabajo dependiente (art.42, n°1) tales como sueldos, sobresueldos, salarios, premios, dietas, gratificaciones, participaciones, etc.<sup>39</sup>

### **3.3 Plazo para presentar declaración de iniciación de actividades.**

Conforme al art.68 esta declaración debe ser presentada dentro de los dos meses siguientes a aquel en que se inicien las actividades<sup>40</sup>.

De acuerdo a la misma norma, existe “inicio de actividades” cuando se efectúa cualquier acto u operación que constituya elemento necesario para la determinación de los impuestos periódicos que afecten a la actividad que se desarrollará o que genere los referidos impuestos (art.68 inc.2). Este plazo de dos meses es improrrogable, y el Director Regional no puede ejercer en este caso la facultad contemplada en el art.31<sup>41</sup>

La declaración se efectúa en un formulario único proporcionado por el Servicio que contiene todas las enunciaciones requeridas para el enrolamiento del contribuyente en cada uno de los registros en que deba inscribirse.

<sup>39</sup> Tampoco están obligados a presentar declaración de iniciación de actividades las siguientes personas: a) aquellos que no están obligados a obtener Rut, salvo que realicen actividades gravadas con impuestos, b) personas que han iniciado una actividad económica y no han presentado término de giro, pues en tal caso deben hacer sólo una ampliación o cambio de giro; c) las corporaciones e instituciones sin fines de lucro que no realizan actividades de 1ª categoría de la Ley de la renta, las que sólo deben inscribir en el Rut.; d) personas jurídicas, sociedades de hecho, y otros entes sin personalidad jurídica cuando expresamente solicitan no declarar iniciación de actividades en forma simultánea a la obtención del Rut.

<sup>40</sup> Por ejemplo, si las actividades comienzan el día 17 de abril, la declaración debe ser presentada a más tardar el día 30 de Junio.

<sup>41</sup> Conforme a esta disposición el Director Regional puede ampliar los plazos de presentación de las declaraciones que tienen por objeto determinar la procedencia o liquidación de un impuesto. Decimos que esta norma no es aplicable por cuanto la declaración de inicio de actividades no es de aquellas que tengan por objeto determinar la procedencia o liquidación de un impuesto.

De acuerdo al Oficio 2575 del 02 de Agosto de 1991, el hecho que da origen a la obligación de declarar es el acto material de inicio de actividades aptas para producir rentas gravada. Por tanto, respecto de las sociedades, dado que no existe plazo para que éstas una vez constituidas inicien sus actividades, es posible que declaren la iniciación de sus actividades en cualquier tiempo.

El inciso final del Artículo 68° del Código Tributario, modificado por la Ley 19.506, estableció que los contribuyentes deberán poner en conocimiento de la Oficina «del Servicio que corresponda las modificaciones importantes de los datos y “antecedentes contenidos en el formulario de declaración de iniciación de actividades<sup>42</sup>».

La sanción al incumplimiento de esta obligación de presentar declaración de inicio de actividades será la establecida en el n°1 del art.97. En caso que las actividades se hayan efectivamente realizado puede configurarse el delito tributario establecido en el art.97 n°8 (comercio clandestino).

**3.4 Casos especiales.** De acuerdo al mismo art.68, el Director Nacional mediante normas de carácter general, puede eximir de presentar esta declaración a contribuyentes o grupos de contribuyentes de escasos recursos económicos o que no tengan la preparación necesaria para confeccionarla, o bien, para sustituir esta exigencia por otros procedimientos que constituyen un trámite más simplificado<sup>43</sup>.

#### **4. OBLIGACIÓN DE DAR AVISO DE TÉRMINO DE GIRO (ART.69)<sup>44</sup>.**

El procedimiento de término de giro está constituido por las etapas administrativas que se deben cumplir para que el Servicio otorgue al contribuyente que pone fin a sus actividades el Certificado de Término de Giro.

Se busca con lo anterior revisar la autoliquidación de los impuestos que haya determinado el contribuyente en el formulario “Aviso y Declaración por Término de Giro”, examinar la documentación soportante y girar los impuestos correspondientes. Además los documentos timbrados y que dan derecho a crédito fiscal serán destruidos, y se dejará constancia en el Servicio del cese de actividades del contribuyente.

Conforme al art.69, deben dar aviso por escrito del término de su giro comercial o industrial, o a sus actividades, toda persona natural y jurídica.

En este caso el contribuyente junto con el aviso escrito tiene las siguientes obligaciones:

- a) deberá acompañar su “balance final” o los antecedentes que el Servicio estime convenientes;
- b) deberá pagar el impuesto correspondiente hasta el momento del expresado balance. El impuesto correspondiente se refiere al impuesto a la renta, sin embargo, la norma alcanza a todos los impuestos que puedan afectar al contribuyente.

<sup>42</sup> Materia regulada en la Resolución n°Ex.5.791 de fecha 20 de noviembre de 1997, la que establece en síntesis que los contribuyentes de los números 1, letras a) y b), 3, 4 y 5 de los Artículos 20°, 42°, N° 2 y 48° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, deberán poner en conocimiento del Servicio las siguientes modificaciones efectuadas a los datos y antecedentes contenidos en el Formulario de Inicio de Actividades: a) Modificación de Razón Social; b) Cambio de Domicilio; c) Modificación de la Actividad o Giro declarado; d) Apertura, cambio o cierre de Sucursal; e) Modificación del domicilio postal (Casilla, o Apartado Postal, u Oficina de Correos); f) Ingreso, Retiro o Cambio de socios (cesión de derechos); g) Aporte de Capital de Personas Jurídicas; h) Cambio de Representantes y sus domicilios; i) Conversión de empresa individual en Sociedad; j) Aporte de todo el Activo y Pasivo a otra Sociedad; k) Fusión de Sociedades; l) Transformación de Sociedades; m) Absorción de Sociedades, y n) División de Sociedades. Este aviso deberá darse expresamente en la Unidad del Servicio que corresponda a la jurisdicción del domicilio del contribuyente, utilizando los Formularios especialmente diseñados para tal efecto, dentro del plazo de quince días hábiles siguientes a la fecha de la modificación de los datos o antecedentes, o a contar de la fecha de publicación en el Diario Oficial en los casos que ella sea pertinente. El retardo u omisión de comunicar al Servicio las modificaciones señaladas dará lugar a la aplicación de la multa establecida en el Artículo 97°, N° 1, del Código Tributario.

<sup>43</sup> En este caso, los contribuyentes favorecidos podrán acogerse a la exención o al régimen simplificado dentro de los 90 días siguientes a la publicación respectiva, aún cuando no hayan cumplido con la obligación, no siéndoles aplicable sanción alguna.

<sup>44</sup> Materia regulada por el SII en Circular n°66 del 29 de Octubre de 1998.

c) también deberá acompañar el comprobante de pago de los impuestos anuales y mensuales de los últimos tres años (plazo ordinario que tiene el Servicio para fiscalizar).

**4.1 Plazo para cumplir la obligación.** El plazo de cumplimiento de la obligación es dentro de los dos meses siguientes al término de giro o del cese de las actividades.

El cese de las actividades es una situación de hecho que el contribuyente deberá probar. Conforme al art.31 este plazo es prorrogable en cuanto a la obligación de pagar el impuesto, el cual deberá pagarse con los intereses y reajustes que ordena el art.53.

Luego de practicado el examen de los antecedentes acompañados el SII emite un Certificado de Término de Giro, siempre que se acredite el pago de todos los impuestos. El SII no tiene plazo para emitir el certificado de término de giro pero el Contribuyente puede pedir que el Director Regional se pronuncie sobre su situación conforme al art.25 del Código.

De acuerdo a esta norma toda liquidación de impuestos practicada por el Servicio tendrá el carácter de provisional mientras no se cumplan los plazos de prescripción, salvo en aquellos puntos o materias comprendidas expresa y determinadamente en una revisión sobre la cual se haya pronunciado el Director Regional, sea con ocasión de un reclamo, sea a petición del contribuyente tratándose de términos de giro.

En este último caso, la liquidación se estimará definitiva para todos los efectos legales, sin perjuicio del derecho a reclamo del contribuyente.

**4.2 Casos en que no es necesario dar aviso de término de giro.** El inc.2 del art.69 contempla las siguientes situaciones:

a. Empresas individuales que se convierten en sociedades de cualquier naturaleza, cuando la sociedad que se crea se haga responsable solidariamente en la respectiva escritura social de todos los impuestos que se adeudaren por la empresa individual, relativos al giro o actividad respectiva.

b. Sociedades que aporten a otra u otras todo su activo y pasivo, cuando la sociedad que subsista se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad aportante, en la correspondiente escritura de aporte.

c. Sociedades que se fusionan, cuando la sociedad que se crea o subsista se haga responsable de todos los impuestos que se adeudaren por la sociedad fusionada que dejó de existir, en la correspondiente escritura de fusión.

d. Sociedades de cualquier naturaleza que se disuelven por reunirse todos los derechos o acciones en una persona jurídica, y siempre que ésta última se haga responsable de todos los impuestos adeudados por la sociedad que se disuelve en una escritura pública suscrita para tal efecto. Esta norma no se aplica si los derechos o acciones se reúnen en una persona natural<sup>45</sup>.

**4.3 Disminución de capital.** Conforme al art.69 inciso final, no podrá efectuarse ninguna disminución de capital en las sociedades sin autorización previa del Servicio,

#### **4.5 Consecuencias de la Obligación de aviso de término de giro.**

---

<sup>45</sup> No se produce término de giro cuando una sociedad se transforma, pues subsiste la misma persona jurídica; tampoco cuando se produce un simple cambio de actividad, pues sólo es necesario informar al SII. Asimismo, si el contribuyente realiza varias actividades afectas a 1ª categoría y cesa en una o más de ellas, sólo debe dar aviso de modificación. Los contribuyentes de 2ª categoría no están obligados a declarar término de giro pero sí pueden hacerlo voluntariamente.

**a) Sanción, para el caso de incumplimiento.**

En estos casos debe distinguirse:

Si el contribuyente da aviso de termino de giro y no paga los impuestos se aplica el art.97 n° 2<sup>46</sup> más intereses penales.

Si el contribuyente no da aviso y no paga se aplica la multa conforme al art.97 n°1 y 2.

**b) consecuencias de no pagar los impuestos adeudados.**

- Conforme al art.70, no se autorizará ninguna disolución de sociedad sin un certificado del Servicio en el cual conste que la sociedad se encuentra la día en el pago de sus tributos.

- De acuerdo al art.71, cuando una persona natural o jurídica cese en sus actividades por venta, cesión o traspaso de sus bienes, negocios o industrias a otra persona, la persona adquirente tendrá el carácter de fiador respecto de las obligaciones tributarias correspondientes a lo adquirido que afecten al vendedor o cedente.

Esta última norma se refiere al caso en que una persona se desprende de sus bienes en un solo acto por venta, cesión o traspaso mediante enajenaciones voluntarias o forzadas. Que el adquirente se constituye en fiador del vendedor significa que queda obligado a pagar los impuestos en todo o parte, si el deudor principal no cumple.

En el caso del art.71, la citación, liquidación y giro y demás actuaciones administrativas correspondientes a los impuestos adeudados deberán notificarse en todo caso al vendedor y al adquirente.

**5. OBLIGACIÓN DE LLEVAR CONTABILIDAD.**

**5.1 Personas obligadas a llevar contabilidad.**

De acuerdo al art.25 y siguientes del Código de Comercio, deben llevar contabilidad todos lo comerciantes. El art.17 del Código Tributario señala que **“toda persona que deba acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario”**.

Por lo tanto, la regla general es que toda persona que tribute en base a renta efectiva deberá llevar contabilidad, y ésta debe ser **fidedigna**. Es la Ley de Renta, D.L.824, la que determina que contribuyentes tributan en base a una renta presunta o sobre la base de la renta efectiva.

**5.2 Contribuyentes que deben acreditar renta efectiva.**

a) contribuyentes cuyos ingresos se comprenden dentro del art. 20, n°3, 4 y 5.

b) Contribuyentes comprendidos en el art.42 n°2, esto es, profesionales liberales y quienes desarrollan ocupaciones lucrativas.

**5.2 Contabilidad de contribuyentes afectos a régimen de renta presunta.**

Se encuentran sujetos a un régimen de tributación sobre la base de una renta presunta algunos agricultores, transportistas, mineros y pequeños contribuyentes. Estos contribuyentes no están obligados a llevar contabilidad, sin

<sup>46</sup> El n°2 inc.1 del art.97 señala:

“2.- El retardo u omisión en la presentación de declaraciones o informes, que constituyan la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto, con multa de diez por ciento de los impuestos que resulten de la liquidación, siempre que dicho retardo u omisión no sea superior a 5 meses. Pasado este plazo, la multa indicada se aumentará en un dos por ciento por cada mes o fracción de mes, no pudiendo exceder el total de ella del treinta por ciento de los impuestos adeudados”

embargo, ella les resulta conveniente por aplicación del art.71 inc.1 de la LIR. que señala:

Art.71 Si el contribuyente alegare que sus ingresos o inversiones provienen de rentas exentas de impuesto o afectas a impuestos sustitutivos, **o de rentas efectivas de un monto superior que las presumidas de derecho**, deberá acreditarlo mediante contabilidad fidedigna, de acuerdo con las normas que dictará el Director.

De este modo la contabilidad que tiene el carácter de fidedigna, es el medio que permite al contribuyente determinar y probar al mismo tiempo la renta sobre la cual tributa. En el caso de los contribuyentes acogidos a renta presunta, la contabilidad es el medio que tiene para acreditar el origen y disponibilidad de los fondos e inversiones que exceden las rentas presumidas por la ley.

### **5.3 Personas que no están obligados a llevar contabilidad (art.68 de LIR).**

- a) contribuyentes que obtienen rentas de capitales mobiliarios conforme al art. 20 n°2 siempre que se les retenga el impuesto correspondiente por la entidad financiera;
- b) contribuyentes afectos a un régimen de renta presunta, sin perjuicio que para justificar ingresos superiores a los presuntos deban obligatoriamente demostrarlos con contabilidad fidedigna.
- c) pequeños contribuyentes comprendidos en el art.22, afectos a impuestos sustitutivo.
- d) contribuyentes comprendidos en el art.34 de la LIR (mediana minería).
- e) trabajadores dependientes comprendidos del art.42, n°1 LIR.

### **5.4 Personas que se encuentran facultadas para llevar una contabilidad simplificada.**

- a) contribuyentes de Primera Categoría (n°3, 4 y 5 art.20) que a juicio exclusivo del Director Regional tengan escaso movimiento, capitales pequeños en relación al giro de que se trate, poca instrucción o se encuentren en cualquiera otra circunstancia excepcional.
- b) los contribuyentes de segunda categoría comprendidos en el art.42 n°2 (profesionales liberales y ocupaciones lucrativas), salvo las sociedades de profesionales, quienes podrán llevar respecto de estas rentas un solo libro de entradas y gastos.

### **5.5 Tipos de Contabilidad.**

Pueden distinguirse en este sentido:

- a) **Contabilidad completa**: que es aquella confeccionada y firmada por un contador y llevada conforme al Código de Comercio y Leyes especiales. Este tipo de contabilidad comprende todos los libros y registros establecidos por las leyes tributarias, debidamente autorizadas conforme a la ley y timbrados por el SII.
- b) **Contabilidad simplificada**: Aquella en que no es necesaria la intervención de un contador y consiste en un libro de ingresos y gastos, sin perjuicio de los libros auxiliares exigidos por las leyes o por el SII.

### **5.6 Requisitos de la Contabilidad completa.**

La contabilidad completa exige cumplir los

- a) debe ajustarse a prácticas contables y de confección de inventarios adecuados, que reflejen claramente el movimiento y resultado de los negocios. (art.16).
- b) debe ser llevada en libros, por excepción puede ser llevada en hojas sueltas previa autorización del Director Regional, quien también puede exigir libros adicionales o auxiliares (art.17).

c) los libros deben ser llevados en lengua castellana, y sus valores deben ser expresados en moneda nacional (art.18).

Por excepción, cuando el capital de una empresa se haya aportado en moneda extranjera, o la mayor parte de su movimiento sea en esa moneda, puede el D.R. autorizar que se lleve contabilidad en moneda extranjera.

d) debe ser llevada en el domicilio del contribuyente. Si el contribuyente tiene dos o más establecimientos puede centralizar su contabilidad en un solo establecimiento.

e) el contribuyente deberá mantener los libros de contabilidad y la documentación correspondiente por el tiempo que se encuentre vigente la facultad fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos, esto es, seis años (art.17).

El art.92 bis permite que la Dirección del SII autorice el archivo de los documentos por medios distintos al papel.

f) debe ser llevada la contabilidad por un contador, se inicia con un inventario de bienes y finaliza cada ejercicio comercial con un balance.

g) las anotaciones en los libros deberán efectuarse a medida que se desarrollan las operaciones.

**5.7 Libros de una contabilidad completa.** El contribuyente debe llevar los libros que ordenan el Código de Comercio, las leyes especiales y los que exige el propio Servicio de Impuestos Internos:

- a) Libro Diario: En el libro diario se asientan por orden cronológico y día a día las operaciones mercantiles ejecutadas por el comerciante, expresando detalladamente el carácter y circunstancias de cada una de ellas.
- b) Libro Mayor: Es un registro obligatorio en el que se centralizan todas las cuentas del libro diario
- c) Libro de inventarios y balances.
- d) Libro Auxiliar de Remuneraciones: Todo empleador con cinco o más trabajadores deberá llevar un libro auxiliar de remuneraciones, el que deberá ser timbrado por el Servicio de Impuestos Internos. Las remuneraciones que figuren en este libro serán las únicas que podrán considerarse como gastos por remuneraciones en la contabilidad de la empresa (art.62 Código del Trabajo).
- e) Libro de Compras y Ventas: Conforme al art.59 del D.L.825, los vendedores y prestadores de servicios afectos a impuestos deben llevar los libros especiales que determine el Reglamento. Conforme al art.74 del Reglamento del IVA, los contribuyentes del IVA deben llevar un solo Libro de Compras y ventas, en el cual deben registrar día a día todas sus operaciones de compra, de ventas, de importaciones, de exportaciones y prestaciones de servicios, incluyendo separadamente aquellas que recaigan en bienes y servicios exentos. Al final de cada mes debe hacerse un resumen separado de la base imponible, débitos y créditos fiscales.
- f) Libro FUT: Los contribuyentes afectos a la primera categoría de la Ley de la Renta, que declaran sus rentas sobre la base de contabilidad completa y un balance general, deben pagar sus impuestos Global Complementario y Adicional por las rentas que hubieren retirado de la empresa o que se le hubieren distribuido, en el primer caso hasta completar el FUT, y en el segundo, por el monto total distribuido. Para controlar el monto de las utilidades tributarias susceptibles de ser retiradas, como los créditos asociados a dichas utilidades la ley estableció que estos contribuyentes deben llevar un registro especial denominado FUT (Fondo de Utilidades Tributables)

- g) Libros adicionales o auxiliares que exija el Director Regional a su juicio exclusivo.

### **5.8 La Contabilidad Fidedigna (art.17).**

Como ya se ha dicho, conforme al art.17 CT. toda persona que deba acreditar la renta efectiva lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario. Además, según el art.71 de la LIR la contabilidad fidedigna servirá para acreditar ingresos provenientes de rentas exentas, afectas a impuestos sustitutivos o rentas superiores a las presumidas por la ley.

Por "**contabilidad fidedigna**" debemos entender aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes, y que registra fiel, cronológicamente y por su verdadero monto, las operaciones, ingresos, egresos, inversiones y bienes que dan origen a la renta efectiva.

Esta contabilidad debe ser respaldada por la correspondiente documentación, y por los libros que exige el Código de Comercio, las leyes especiales y los que ordena el Director Regional (art.17 inc.5).

Lo dicho se aplica tanto a la contabilidad completa como a la simplificada<sup>47</sup>.

### **5.9 Efectos de la contabilidad fidedigna.**

El principal efecto de la contabilidad que tiene el carácter de fidedigna es que ella obliga al SII a liquidar los impuestos de acuerdo a lo que de ella resulte. En efecto, el art.21 del CT. señala:

**Art.21** Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios y obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones, o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir de base para el cálculo del impuesto.

El servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte **a menos que esas declaraciones, documentos o libros o antecedentes no sean fidedignos .....**

..... En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64, practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder.....

.....Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente **deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero.**

Puede observarse que el artículo 21 establece que el peso de la prueba en la obligación tributaria recae en el contribuyente, y ello significa:

a) que es al contribuyente a quien le corresponde probar la verdad de sus declaraciones, la naturaleza de los antecedentes y el monto de las operaciones que sirven para el cálculo del impuesto, lo que hará mediante contabilidad fidedigna.

b) el SII. deberá probar que tales declaraciones, libros o antecedentes no son fidedignos, para poder liquidar o reliquidar otro impuesto distinto al que de ellos resulte.

c) corresponde al contribuyente desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación del impuesto practicada..

### **5.10 Efectos de la contabilidad no fidedigna.**

Si la contabilidad es no fidedigna, el Servicio puede prescindir de las declaraciones, libros y antecedentes presentados por el contribuyente y liquidar otro

<sup>47</sup> Así también se ha declarado en s. RDJ T.LXXXVI, n°3, sección segunda, pág.119.-

impuesto que el que resulte de tales instrumentos, calculando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder.

Se ha estimado que la contabilidad es no fidedigna cuando adolece de los siguientes vicios:

- si se omite un ingreso;
- si se ha omitido una inversión;
- si se han omitido gastos y compras;
- se falta la documentación probatoria (compra de mercaderías, materias primas, y gastos);
- si se han adulterado cifras en libros y balances;
- si existen errores de suma;
- si se omitieren bienes o partidas de inventario o se han valorizado en forma indebida.

Para Charad, si el contribuyente se encuentra amparado por el secreto de la cuenta corriente bancaria, no es posible considerar que la misma sea un medio obligatorio de prueba conforme al art.21 para que el contribuyente compruebe la verdad de sus declaraciones. De este modo, el hecho que el contribuyente omita en su contabilidad el registro de su cuenta corriente bancaria o se niegue a aportar este antecedente como medio para comprobar la veracidad de sus declaraciones o anotaciones, no constituye, por sí sólo, una causal para concluir que las declaraciones, documentos, libros o antecedentes del contribuyente no son fidedignos, y ello dado que la cuenta corriente bancaria constituye un elemento amparado por un secreto o reserva que le da carácter confidencial<sup>48</sup>.

#### **5.11 Pérdida de Libros de Contabilidad o de documentos que sirven para acreditar anotaciones contables (art.97 n°16).**

En caso de pérdida o inutilización de libros de contabilidad o de documentos que sirven de base para acreditar las anotaciones contables, o que estén relacionadas con las actividades afectas a impuestos, el contribuyente está obligado a:

a) dar aviso al Servicio dentro de los 10 días, contados desde el día en que tuvo conocimiento de la pérdida o inutilización.

b) reconstituir la contabilidad en un plazo no inferior a los 30 días.

La sanción en caso de infracción a estos deberes se castiga con multa de hasta 10 UTM.

Si la pérdida o inutilización no es fortuita, se sanciona al contribuyente con multa de hasta el 20% del capital efectivo. Se presume que no es fortuita la pérdida o inutilización de libros o documentos cuando se da aviso de este hecho o se detecta después de una citación, notificación o cualquier requerimiento del Servicio que se relacione con dichos libros y documentos.

El art.97 n°6 y 7 contienen otras sanciones ligadas a la obligación de llevar contabilidad<sup>49</sup>.

#### **6.- OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES (ART.29 y ss.)**

<sup>48</sup> Emilio Charad, Luis Rojas, Mario Valdés: "El Código Tributario", imp."Lautaro" 1976 pág.141, cita el Suplemento SII 6 (12)-213 complemento de 8 de Septiembre de 1970.

<sup>49</sup> **Rectificación o corrección de Registros Contables.** El SII ha señalado que cuando se detectan errores manifiestos y comprobados en los registros contables no existe plazo para que éste efectúe las rectificaciones procedentes. Si con motivo de tales rectificaciones se produce un impuesto mayor al declarado por el contribuyente, el Servicio se encuentra facultado para efectuar su cobro, sólo dentro de los períodos de prescripción establecidos en los Artículos 200° y 201° del Código Tributario. Si a raíz de tales rectificaciones efectuadas resulta un exceso de impuesto pagado respecto del declarado por el contribuyente, dicha diferencia deberá someterse para su recuperación a la normativa dispuesta por el Artículo 126° del Código Tributario. Oficio N° 0784, del 23-3-1998

**6.1 Concepto y clasificación.-** Las declaraciones son informaciones que sobre antecedentes tributarios deben entregar al SII los contribuyentes. Pueden ser de dos clases:

**a) de carácter informativo;**

**b) declaraciones propiamente tales:** que son aquellas que establecen la procedencia de determinar o liquidar impuestos. Estas declaraciones pueden ser anuales (impuesto a la renta) o mensuales (IVA).

Las **declaraciones rectificatorias** son aquellas en las que el contribuyente modifica los datos de la base imponible, tasa, crédito e imputaciones incluidas en su primitiva declaración quedando obligado a un mayor pago efectivo de impuestos.

Si la declaración no implica un mayor pago de impuestos se consideran “peticiones administrativas” y se resuelven por el Director Regional conforme al art.6 letra b) n°5 y en caso que impliquen una devolución de impuestos ya ingresados rige el procedimiento del art.126 del CT.

### **6.2 Normas aplicables a las declaraciones.**

Los arts.29 a 36 contienen diversas normas relativas a las declaraciones que tienen por objeto determinar la procedencia o liquidación de un impuesto.

Jurídicamente la declaración de impuestos es una confesión extrajudicial prestada bajo juramento por el contribuyente ya que en ella reconoce hechos propios.

**6.3 Quiénes se encuentran obligados a declarar.** Están obligados a presentar declaraciones las siguientes contribuyentes:

a.- Contribuyentes indirectos del IVA (vendedores y prestadores de servicios).

b.- Contribuyentes que están afectos al impuesto de primera categoría y adicional de la Ley de la Renta.- El impuesto adicional grava a personas naturales extranjeras sin domicilio ni residencia en Chile y a las personas jurídicas constituidas fuera de Chile que tengan cualquier clase de establecimientos en Chile.

c.- Contribuyentes afectos al impuesto global complementario que grava las rentas obtenidas por personas naturales y patrimonios personalizados con domicilio o residencia en Chile.

**6.4 Presentación de declaraciones.** Las declaraciones deben ser presentadas por escrito, bajo juramento, en formularios especiales, salvo que el Director Nacional autorice la presentación de informes y presentaciones por medios distintos al papel cuya lectura pueda efectuarse mediante sistemas tecnológicos.. La declaración y el pago de impuestos puede presentarse y pagarse en el Banco del Estado o Bancos comerciales<sup>50</sup>.

Los impuestos anuales se deben declarar en el mes de Abril de cada año, en tanto que los impuestos mensuales se deben declarar en los 12 primeros días del mes.

Actualmente no tiene vigencia el art.33, que ordena que junto con las declaraciones los contribuyentes deben presentar los documentos y antecedentes que la ley, los reglamentos o la Dirección Regional les exijan. Tampoco tiene aplicación lo dispuesto en el art.35 en cuanto a presentar las declaraciones acompañadas de los balances y la copia de los inventarios con la firma del contador.

La oportunidad de cada declaración y el pago de los diversos impuestos se regirá por las disposiciones legales y reglamentarias especiales.

**6.5 Prórroga del plazo de presentación.** El plazo para presentar declaraciones puede ser prorrogado en los casos siguientes:

<sup>50</sup> D.S. Hacienda 668 de 1981. La falta de formularios para efectuar las declaraciones no exime al contribuyente de su obligación de presentarlas.

a) cuando así lo disponga el Presidente de la República (art.36 inc.2).  
 b) conforme al art.36 inc.3, si el plazo de presentación vence un día feriado, sábado o el 31 de Diciembre, se prorroga hasta el día hábil siguiente sin consecuencia alguna para el contribuyente.

c) conforme al art.31, el Director Regional puede prorrogar el plazo siempre que a su juicio exclusivo existan razones fundadas para ello y dejará constancia escrita de la prórroga y de su fundamento. En tal caso la ampliación del plazo no excederá los cuatro meses. En este caso los impuestos se pagarán con los intereses y reajustes establecidos en el art.53.

Esta facultad del Director Regional no es reclamable, pues la ejerce "a su juicio exclusivo" y sólo es aplicable respecto de las declaraciones que tienen por objeto determinar la procedencia o liquidación de un impuesto<sup>51</sup>.

d) El Director puede ampliar el plazo de presentación de declaraciones que se realicen por sistemas tecnológicos y no importen el pago de un impuesto, respetando el plazo de los contribuyentes con derecho a devolución de impuestos.

**6.6 Obligaciones asociadas a las declaraciones.** Cabe destacar el artículo 34, el cual señala:

**ARTICULO 34.-** Están obligados a atestiguar bajo juramento sobre los puntos contenidos en una declaración, los contribuyentes, los que la hayan firmado y los técnicos y asesores que hayan intervenido en su confección o en la preparación de ella o de sus antecedentes, siempre que el Servicio lo requiera, dentro de los plazos de prescripción. Tratándose de sociedades esta obligación recaerá, además, sobre los socios o administradores que señale la Dirección Regional. Si se trata de sociedades anónimas o en comandita, están obligados a prestar ese juramento su presidente, vicepresidente, gerente, directores o socios gestores, que, según el caso, indique la Dirección Regional.

Esta norma se encuentra asimismo relacionada con el art.100.

**6.7 Secreto de las declaraciones y antecedentes tributarios.** El arts.35 inc.2 y ss contempla normas sobre la materia y afectan al Director y a funcionarios del Servicio.<sup>52</sup>

Conforme a esta norma, el Director y demás funcionarios del Servicio no podrán divulgar, en forma alguna, la cuantía o fuente de las rentas, ni las pérdidas, gastos o cualesquiera dato relativos a ella, que figuren en las declaraciones obligatorias, ni permitirán que éstas o sus copias o los libros o papeles que contengan extractos o datos tomados de ellas sean conocidos por persona alguna ajena al Servicio salvo en cuanto fueren necesarios para dar cumplimiento a las disposiciones del presente Código u otras normas legales.

Por excepción las declaraciones pueden ser examinadas en los siguientes casos:

a) La justicia ordinaria puede ordenar el examen de las declaraciones o solicitar datos contenidos en ellas, cuando dicho examen o información sea necesario para la prosecución de los juicios sobre impuesto y sobre alimentos;

<sup>51</sup> Ej. no procede respecto del plazo para presentar declaración de iniciación de actividades. Sí procede en el caso de la declaración de renta del ejercicio final por término de giro.

<sup>52</sup> Conforme al inciso segundo del art.35, el Servicio de Impuestos Internos se encuentra impedido de proporcionar al Congreso Nacional las informaciones contenidas en las declaraciones obligatorias proporcionadas por el contribuyente (Oficio 2263 del 20 de Julio de 1990).

Asimismo, el Servicio de Impuestos Internos, en virtud de la misma norma, se encuentra impedido de proporcionar a los Tribunales de Justicia la información contenida en las declaraciones obligatorias presentadas por los contribuyentes cuando esa información no sea necesaria para la prosecución de los juicios (Oficio 3215 21 de Septiembre de 1988) .

- b) Los fiscales del Ministerio Público pueden practicar el examen de las declaraciones o solicitar información cuando investiguen hechos constitutivos de delito.
- c) En caso de divulgación o publicación de datos estadísticos en forma que no puedan identificarse los informes, declaraciones o partidas respecto de cada contribuyente en particular.
- d) Además, conforme al art.49 del Código del Trabajo, para los efectos del pago de gratificaciones, el Servicio de Impuestos Internos determinará, en la liquidación, el capital propio del empleador invertido en la empresa y calculará el monto de la utilidad líquida que deberá servir de base para el pago de gratificaciones. Además comunicará este antecedente al Juzgado de Letras del Trabajo o a la Dirección del Trabajo, cuando éstos lo soliciten y deberá otorgar certificaciones en igual sentido a los empleadores, sindicatos de trabajadores o delegados del personal cuando ellos lo requieran, dentro del plazo de treinta días hábiles, contado desde el momento en que el empleador haya entregado todos los antecedentes necesarios y suficientes para la determinación de la utilidad conforme al artículo precedente.

La información tributaria, que conforme a la ley proporcione el Servicio, solamente podrá ser usada para los fines propios de la institución que la recepciona.

### **7. OBLIGACIÓN DE EMITIR CIERTOS DOCUMENTOS.**

Conforme al art.88 están obligados a emitir facturas, por las transferencias que efectúen y cualquiera que sea la calidad del adquirente, los siguientes contribuyentes:

1. Industriales, agricultores y otras personas consideradas vendedores por la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios; y
2. Importadores, distribuidores y comerciantes mayoristas.

Conforme al mismo art.88 el Servicio se encuentra facultado para imponer la emisión de documentos a determinados contribuyentes fuera de los casos señalados por la ley.

**Documentos que deben ser emitidos:** Los contribuyentes, según el caso, deben emitir los siguientes documentos conforme al art.88 CT. y 52 del D.L.825:

1. **Facturas y boletas.** Ellas deben ser emitidas en las siguientes ocasiones:
  - a) cuando se realiza una operación afecta al impuesto a las ventas y servicios.
  - b) cuando se realiza una operación exenta de impuesto a las ventas y servicios.
  - c) cuando existe una operación de venta o prestación de servicios pero no se configura hecho gravado.

La factura debe ser emitida cuando la operación se da con otros vendedores, prestadores de servicios o importadores, y cuando se trate de empresas constructoras. La boleta en tanto se otorga cuando la operación tiene lugar con los particulares o consumidores finales.

**2. Notas de Débito y Notas de Crédito.** Cada una de ellas tiene por objeto corregir "facturaciones insuficientes o excesivas". En el caso de las Notas de Débito, ellas son emitidas en los casos en que la factura emitida ha sido insuficiente, de modo que el contribuyente emisor debe aumentar el débito fiscal al emitir la Nota de Débito, aumentado a su vez el crédito fiscal para el contribuyente receptor.

En cambio, tratándose de las Notas de Crédito, ellas obedecen a una facturación excesiva, y tiene lugar en los casos del art.21 de la Ley de IVA..

**3. Guías de Despacho.** Deben otorgarse en caso que las facturas no se emitan al momento de efectuarse la entrega real o simbólica de las especies.

### **8.- OBLIGACIÓN DE TIMBRAJE**

El timbraje es un procedimiento de legalización de la documentación que respalda la actividad del contribuyente y consiste en la aplicación de un timbre seco en cada documento y sus respectivas copias.

En este procedimiento se busca autorizar la documentación que el contribuyente utilizará en sus actividades económicas, verificar que esta documentación cumpla con los requisitos legales y reglamentarios vigentes, llevar un control de los documentos autorizados, corregir o modificar la información que el SII tiene sobre el contribuyente.<sup>53</sup>

## **CAPITULO QUINTO**

### **FISCALIZACIÓN Y CONTROL TRIBUTARIO**

#### **1.- Función de Fiscalización.-**

La labor de fiscalización y control tributario, función que en nuestro país corresponde fundamentalmente al Servicio de Impuestos Internos, tiene por objetivo básico el lograr la mayor recaudación de tributos, intentando acercar la recaudación fiscal lo más posible a la realidad de los hechos económicos que se encuentran afectos a impuestos.

Esta función de fiscalización puede ser ejercida por:

a) Funcionarios y organismos públicos tales como los Conservadores de Bienes Raíces, Notarios Públicos, Jueces de Letras, Municipalidades, Servicio de Aduanas, Bancos, etc., conforme a las obligaciones y deberes de control que les impone la ley (arts.74 a 92 del C. Tributario).

b) Puede ser también ejercida por el Servicio de Impuestos Internos. En este sentido el D.F.L. n°7 de 1980, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, en su art.1 señala:

**Art.1** Corresponde al Servicio de Impuestos Internos la aplicación y fiscalización de todos los impuestos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco **y cuyo control no esté especialmente encomendado por la Ley a una autoridad diferente.**

Además el art.59 del Código Tributario ordena:

**Art.59** Dentro de los plazos de prescripción, el Servicio **podrá examinar y revisar** las declaraciones presentadas por los contribuyentes.

Por último el art.63 inciso primero señala:

**Art.63.** El Servicio hará uso de **todos los medios legales** para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para

<sup>53</sup> Circular 19 de 1995.

obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse.

De acuerdo al texto de las normas transcritas, cabe concluir que el SII tiene una competencia amplia para fiscalizar todo tipo de impuestos, a menos que una ley especial encomiende dicha fiscalización a un organismo diferente.

## **2.- Fiscalización Del Servicio De Impuestos Internos.**

La regla general en esta materia está contenida en el art.63 inc.1 del Código Tributario el cual establece que **el Servicio hará uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse.**

### **2.1 Límites a la fiscalización del Servicio de Impuestos internos.**

La facultad fiscalizadora o de control del Servicio de Impuestos Internos está sujeta a los siguientes límites:

**a) Las actuaciones del Servicio están sujetas a un principio de legalidad,** es decir, el Servicio sólo puede hacer uso de los medios establecidos por la ley en su tarea de fiscalización, y no puede por tanto utilizar mecanismos o realizar actividades de control no contempladas expresamente por la ley o que vulneren los derechos constitucionales de las personas (art.63 inc.1).

**b) La actividad del Servicio está también sujeta a un límite temporal,** pues ella sólo puede ser realizada en días y horas hábiles (art.10 C.T.) y dentro de los plazos de caducidad (o "prescripción") señalados en el art.200 del C.T.

**c) Las labores de fiscalización que pueda desarrollar el Servicio encuentran un límite en el secreto profesional** a que están sujetos y tienen derecho quienes ejercen una profesión titular (Ej. Contador Auditor).

Dicho de otro modo, el Servicio no puede exigir a un profesional que éste revele los antecedentes o hechos relativos a un contribuyente y que conoce en virtud de su profesión.

**El secreto profesional consiste en la reserva que un profesional debe guardar respecto de los hechos que llegan a su conocimiento o les son develados en el ejercicio de su profesión.** Quedan amparados por el secreto tanto las informaciones que les son proporcionadas al profesional por su cliente como aquellos que él llega a conocer o constatar por si mismo en el desempeño de su profesión. La reserva comprende no sólo lo que el profesional puede o está en situación de declarar, sino también aquellos documentos en que conste la información que debe quedar reservada.

El art.247 del Código Penal sanciona a los que ejerciendo alguna de las profesiones que requieran título, revele los secretos que por razón de ella se le hubieren confiado (pena de 61 días a tres años).

Asimismo, el Código de Procedimiento Civil en su art.300 n°1 libera de la obligación de prestar declaración a las personas como eclesiásticos, médicos, matronas y abogados sobre hechos que se les hayan comunicado confidencialmente en razón de su estado, profesión u oficio. La enumeración que realiza la norma es sólo enunciativa y por tanto entendemos que un profesional auditor queda comprendido dentro de ella. El Código de Procedimiento Penal aún vigente en algunas regiones del país en su art.201 n°2 exime también de la obligación de declarar a las personas que por su estado, profesión o función legal tienen la obligación de guardar el secreto que se les haya confiado. Por último, el nuevo Código Procesal Penal en su artículo 303 establece que no estarán obligados a declarar aquellas personas que, por su estado, profesión o función legal, como el

abogado, médico o confesor, tuvieren el deber de guardar el secreto que se les hubiere confiado, pero únicamente en lo que se refiere a dicho secreto. La misma norma en su inciso segundo agrega que estas personas no podrán invocar la facultad de abstenerse de declarar si la persona que les ha confiado el secreto los releva de su deber de guardarlo.

**En materia tributaria** se establece como regla general que las normas del Código Tributario no modifican las normas vigentes sobre secreto profesional y secreto bancario (art.61 C.T.)

Sin embargo, esta regla del art.61 contempla una excepción por aplicación del art.34 del mismo Código, el cual establece:

**Art.34 Están obligados a atestiguar bajo juramento sobre los puntos contenidos en una declaración, los contribuyentes, los que la hayan firmado y los técnicos y asesores que hayan intervenido en su confección, o en la preparación de ella o de sus antecedentes,** siempre que el Servicio los requiera dentro de los plazos de prescripción...

De este modo queda claro que por aplicación del art.34 puede un profesional encontrarse en la obligación de declarar, sin que pueda aducir su derecho a guardar reserva. Ello ocurrirá cuando se pida su testimonio sobre ciertas materias o puntos contenidos en una declaración de impuestos, y él la haya firmado o intervenido en la confección o preparación de ella o de sus antecedentes.

**d) Secreto de las cuentas corrientes bancarias.** Conforme al art. 1º de la Ley de Cuentas Corrientes Bancarias y Cheques, los bancos deben mantener en estricta reserva respecto de terceros el movimiento de sus cuentas corrientes y sus saldos, sin perjuicio que los tribunales de justicia puedan ordenar el examen de determinadas partidas en causas civiles o criminales seguidas contra el librador.

Esta norma es la que consagra el denominado “secreto bancario” y, como se observa, sólo en casos aislados los bancos pueden dar a conocer antecedentes relativos a las cuentas corrientes de sus clientes. Nótese que los tribunales sólo pueden ordenar el examen de “determinadas partidas” (no todas) y siempre y cuando se trate de causas o juicios “seguidas contra el librador” o cuentacorrentista.-

Esta norma no obstante se encuentra en cierto modo modificada por el art.62 del C.T., norma que contempla dos excepciones complementarias al secreto bancario:

a) La justicia ordinaria puede ordenar el examen de las cuentas corrientes en el caso de procesos por delitos que digan relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

b) además, el Director Nacional podrá disponer por resolución fundada el examen de las cuentas corrientes cuando el Servicio se encuentre investigando infracciones a las leyes tributarias sancionadas con pena corporal (es decir, castigadas con presidio o reclusión).

**e) Secreto Bancario.** Conforme al artículo 154 de la Ley General de Bancos, los depósitos y captaciones de cualquier naturaleza que reciban los bancos están sujetos a secreto bancario, y sólo pueden proporcionarse antecedentes relativos a dichas operaciones a su titular o a quien haya sido expresamente autorizado por él o sea su representante legal.

La infracción a esta disposición se encuentra sancionada con pena corporal.

Se establece asimismo que las demás operaciones se encuentran sujetas a reserva y los bancos sólo pueden darlas a conocer a quien demuestre interés

legítimo y siempre que no sea previsible que el conocimiento de los antecedentes pueda ocasionar daño patrimonial al cliente.

La justicia ordinaria y militar podrán ordenar la remisión de aquellos antecedentes relativos a operaciones específicas que tengan relación directa con el proceso, sobre los depósitos, captaciones y otras operaciones de cualquier naturaleza que hayan efectuado quienes tengan carácter de parte o inculpado o reo en esas causas u ordenar su examen su fuere necesario.

El secreto bancario se encuentra sin embargo atenuado por lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley de Renta que obliga a los Bancos e Instituciones financieras a informar al Servicio antes del 15 de marzo de cada año, los pagos o abonos de intereses u otras rentas, durante el año inmediatamente anterior a aquél en que deba presentarse el informe, por operaciones de captación de cualquier naturaleza efectuados con sus clientes. Asimismo el art.85 del Código tributario obliga a los Banco e Instituciones Financieras a proporcionar todos los datos que se les soliciten relativos a operaciones de crédito de dinero que hayan celebrado y las garantías constituidas

### **3. MEDIOS DE FISCALIZACIÓN DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.**

Hemos dicho que el Servicio puede utilizar en su labor de fiscalización y control sólo los medios que le señala la ley. Atendiendo a si dichos medios recaen o no directamente en el contribuyente es que se puede distinguir una fiscalización directa o indirecta.

#### **3.1 Fiscalización Indirecta efectuada por el Servicio.**

Hablamos de fiscalización indirecta cuando las informaciones y antecedentes del contribuyente son obtenidos por el Servicio de terceras personas, quienes colaboran en el proceso de fiscalización.

Los medios indirectos de fiscalización son los siguientes:

**a) El Servicio puede pedir declaración jurada por escrito a toda persona** domiciliada dentro de la jurisdicción de la respectiva oficina, o puede citarlo para que concurra a declarar bajo juramento sobre hechos, datos o antecedentes de cualesquiera naturaleza relacionados con terceras personas.

Art.60 inc.8.

No están obligados a prestar declaración el cónyuge, los parientes por consanguinidad en línea recta, parientes dentro del 4º grado colateral, el adoptante, el adoptado, los parientes por afinidad en línea recta o dentro del 2º grado de la colateral de la persona fiscalizada, a menos que se trate de casos de sucesión por causa de muerte o comunidades en que los citados a declarar sean comuneros con el mismo contribuyente fiscalizado.

Tampoco están obligados a declarar las personas obligadas a guardar el secreto profesional, a menos que se encuentren en los casos previstos por el art.34 del C.T.

No están obligados a concurrir a declarar, y sólo están obligados a declarar bajo juramento por escrito las personas señaladas en el art.300 del Código Procesal Penal, tales como el Presidente de la República, Ministros de Estado, Subsecretarios, parlamentarios, quienes gozan de inmunidad diplomática, y aquellos que por enfermedad u otro impedimento calificado se hallen imposibilitados de hacerlo.

El incumplimiento de esta obligación de prestar declaración es sancionado conforme al art.97 nº15 del C. T. (multa de 20 a 100 U.T.A.).

**b) El Director Nacional puede disponer el examen de las cuentas corrientes** de los contribuyentes mediante una resolución fundada cuando el Servicio se encuentre investigando infracciones a las leyes tributarias sancionadas con pena corporal (art.62 del C.T.).

**c) Están obligados a atestiguar bajo juramento sobre los puntos contenidos en una declaración los terceros que la hayan firmado y los técnicos y asesores** que hayan intervenido en su confección o en la preparación de ella o de sus antecedentes (art.34).

### **3.2 Medios de Fiscalización indirecta efectuada por intermedio o con la colaboración de terceros.**

Los artículos 74 a 92 del Código Tributario contienen distintos medios de fiscalización a que son obligados terceros ajenos a la relación jurídica tributaria, siendo las mas importantes las siguientes:

**a) Obligación del Servicios de Aduanas.** Las Aduanas deben remitir al SII, dentro de los primeros diez días de cada mes, copia de las pólizas de importación o exportación tramitadas en el mes anterior (art.73).

#### **b) Obligaciones de Conservadores de Bienes Raíces y Notarios Públicos.**

- Los conservadores de bienes raíces no pueden inscribir en sus registros ninguna transmisión o transferencia de dominio, de constitución de hipotecas, censos, servidumbres, usufructos, fideicomisos o arrendamientos, sin que se les compruebe el pago de todos los impuestos fiscales que afecten a la propiedad raíz materia de aquellos actos jurídicos. Dejarán constancia de este hecho en el certificado de inscripción que deben estampar en el título respectivo (art.74) .

- Los notarios deberán insertar en los documentos que consignen la venta, permuta, hipoteca, traspaso o cesión de bienes raíces, el recibo que acredite el pago del impuesto a la renta correspondiente al último período de tiempo (art.74).

- Los notarios y demás ministros de fe deberán dejar constancia del pago del tributo contemplado en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en los documentos que den cuenta de una convención afecta a dicho impuesto (art.75) .

- Los notarios y demás ministros de fe deberán autorizar siempre los documentos a que se refiere esta norma, pero no podrán entregarlos a interesados ni otorgar copias de ellos sin que previamente se encuentren pagados estos tributos.

En los casos de venta o promesa de venta de bienes corporales inmuebles, o de un contrato general de construcción, la obligación de acreditar el pago de IVA se entenderá cumplida dejando constancia del número y fecha de la factura o facturas correspondientes.

- En los documentos que den cuenta del arrendamiento o cesión temporal en cualquier forma, de un bien raíz agrícola, el arrendador o cedente deberá declarar si es un contribuyente del impuesto de primera categoría de la Ley de Impuesto a la Renta que tributa sobre la base de renta efectiva o bien sobre renta presunta. Esta norma se aplicará también respecto de los contratos de arrendamiento o cesión temporal de pertenencia mineras o de vehículos de transporte de carga terrestre. Los Notarios no autorizarán las escrituras públicas o documentos en los que falte la declaración a que se refiere el inciso anterior.

Los arrendadores o cedentes que no den cumplimiento a la obligación señalada o que hagan una declaración falsa respecto a su régimen tributario, serán sancionados en conformidad con el artículo 97, N° 1(art.75 bis).

- Los notarios titulares, suplentes o interinos comunicarán al Servicio todos los contratos otorgados ante ellos que se refieran a transferencias de bienes, hipotecas y otros asuntos que sean susceptibles de revelar la renta de cada contribuyente. Todos los funcionarios encargados de registros públicos comunicarán igualmente al Servicio los contratos que les sean presentados para su inscripción. Dichas comunicaciones serán enviadas a más tardar el 1° de Marzo de cada año y en ellas se relacionarán los contratos otorgados o inscritos durante el año anterior. (art.76)

- Los notarios estarán obligados a vigilar el pago de los tributos que corresponda aplicar en conformidad a la Ley de Timbres y Estampillas respecto de las escrituras y documentos que autoricen o documentos que protocolicen y responderán solidariamente con los obligados al pago del impuesto. Para este efecto, el notario firmará la declaración del impuesto, conjuntamente con el obligado a su pago. Cesará dicha responsabilidad si el impuesto hubiere sido enterado en Tesorería, de acuerdo con la determinación efectuada por la justicia ordinaria conforme a lo dispuesto en el procedimiento especial de reclamo contemplado en el artículo 158. (art.78). Además, los tesoreros fiscales, notarios y conservadores y secretarios de Juzgado deberán enviar estados de información conforme lo requiera el propio Servicio (art.77)

**c) Obligaciones de las Municipalidades.** Los alcaldes, tesoreros municipales y demás funcionarios locales estarán obligados a proporcionar al Servicio las informaciones que les sean solicitadas en relación a patentes concedidas a contribuyentes, a rentas de personas residentes en la comuna respectiva, o a bienes situados en su territorio (art.80). Los tesoreros municipales deberán enviar al Servicio copia del rol de patentes industriales, comerciales y profesionales en la forma que él determine (art.81). Las municipalidades deben cooperar en los trabajos de tasación de la propiedad raíz en la forma, plazo y condiciones que determine el Director.

**d) Obligaciones deL Banco Central, Bancos e Instituciones Financieras:**

- Los bancos y otras instituciones autorizadas para recibir declaraciones y pagos de impuestos, estarán obligados a remitir al Servicio cualquier formulario mediante los cuales recibieron dichas declaraciones y pagos de los tributos que son de competencia de ese Servicio. No obstante, los formularios del Impuesto Territorial pagado, deberán remitirlos a Tesorería para su procesamiento, quien deberá comunicar oportunamente esta información al Servicio. (art.82 inc.2)

- Una copia de los balances y estados de situación que se presenten a los bancos y demás instituciones de crédito será enviada por estas instituciones a la Dirección Regional, en los casos particulares en que el Director Regional lo solicite (art.84).

- El Banco del Estado, las cajas de previsión y las instituciones bancarias y de crédito en general, remitirán al Servicio, en la forma que el Director Regional determine, las copias de las tasaciones de bienes raíces que hubieren practicado (art.85) .

- Los Bancos e Instituciones Financieras deberán proporcionar todos los datos que se les soliciten relativos a las operaciones de crédito de dinero que hayan celebrado y de las garantías constituidas para su otorgamiento, en la oportunidad, forma y cantidad que el Servicio establezca, con excepción de aquellas operaciones de crédito de dinero otorgadas para el uso de tarjetas de crédito que se produce entre el usuario de la tarjeta y el banco emisor, cuyos titulares no sean

contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría de la Ley de la Renta y se trate de tarjetas de crédito destinadas exclusivamente al uso particular de una persona natural y no para el desarrollo de una actividad clasificada en dicha Categoría. Lo anterior no es aplicable a las operaciones de crédito celebradas y garantías constituidas por los contribuyentes del artículo 20, número 2, de la Ley de la Renta, ni a las operaciones celebradas y garantías constituidas que correspondan a un período superior al plazo de tres años. En caso alguno se podrá solicitar la información sobre las adquisiciones efectuadas por una persona determinada en el uso de las tarjetas de crédito (art.85 inciso segundo).

- El Banco Central, el Banco del Estado, la Corporación de Fomento de la Producción, las instituciones de previsión y, en general, todas las instituciones de crédito, ya sean fiscales, semifiscales o de administración autónoma, y los bancos comerciales, para tramitar cualquiera solicitud de crédito o préstamo o cualquiera operación de carácter patrimonial que haya de realizarse por su intermedio, deberán exigir al solicitante que compruebe estar al día en el pago del impuesto global complementario o del impuesto único establecido en el N° 1 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (art.89).

Tratándose de personas jurídicas, se exigirá el cumplimiento de estas obligaciones respecto del impuesto a que se refieren los números 3°, 4° y 5° del artículo 20 de la Ley de la Renta, con exclusión de los agentes de aduanas y de los corredores de propiedades cuando estos estén obligados a cualquiera de estos tributos.

- El Banco Central de Chile no autorizará la adquisición de divisas correspondientes al retiro del capital y/o utilidades a la empresa extranjera que ponga término a sus actividades en Chile, mientras no acredite haber cumplido las obligaciones establecidas en el artículo 69 del Código, incluido el pago de los impuestos correspondientes devengados hasta el término de las operaciones respectivas (art.89).

**e) Obligaciones de funcionarios y servicios públicos:**

- **Obligación Genérica.** Los funcionarios fiscales, semifiscales, de instituciones fiscales y semifiscales de administración autónoma y municipales, y las autoridades en general, estarán obligados a proporcionar al Servicio todos los datos y antecedentes que éste solicite para la fiscalización de los impuestos (art.87).

- La Tesorería y el Servicio de Impuestos Internos deberán proporcionarse mutuamente la información que requieran para el oportuno cumplimiento de sus funciones (art.82).

**f) Obligación del síndico.** El síndico deberá comunicar, dentro de los cinco días siguientes al de su asunción al cargo, la declaratoria de quiebra al Director Regional correspondiente al domicilio del fallido (artículo 91).

**3.3 Fiscalización Directa del Servicio de Impuestos Internos**

Debemos entender como fiscalización directa aquella que es ejercida directamente sobre el contribuyente por el Servicio de Impuestos Internos.

Los medios directos de fiscalización son los siguientes

**a) Conforme al art. 34** El Servicio puede obligar a declarar bajo juramento al contribuyente sobre los puntos contenidos en su declaración.

**b) El art.60 del C.T.** contempla las siguientes facultades fiscalizadoras:

- El Servicio puede examinar inventarios, balances, libros de contabilidad y documentos del contribuyente en lo que se relacionen con los elementos que sirven de base para la determinación del impuesto o con otros puntos que deban figurar en la declaración.

- También el Servicio puede examinar los libros y documentos de las personas obligadas a retener impuestos.
- El Director Regional del Servicio puede disponer que los contribuyentes presenten un estado de situación, con inclusión del valor de costo y fecha de adquisición de sus bienes.
- Los funcionarios del Servicio pueden presenciar la confección o modificación de inventarios y confrontarlas con las existencias reales, confrontación que puede efectuarse con el auxilio de la fuerza pública a petición del fiscalizador encargado, siempre que dicho auxilio haya sido ordenado por el Director o Director Regional cuando exista oposición del contribuyente.-

**c) Conforme al art.161 nº10 del Código Tributario**, corresponde al Servicio recopilar los antecedentes que habrán de servir de fundamento a la decisión del Director en cuanto a iniciar o no un juicio criminal. Con tal objeto, el Director podrá ordenar la aposición de sellos y la incautación de los libros de contabilidad y demás documentos relacionados con el giro del negocio del presunto infractor, pudiendo dicha medida ser cumplida en el lugar en que se encuentren o puedan encontrarse los respectivos libros de contabilidad y documentos, aunque aquél no corresponda al domicilio del presunto infractor. Para llevar a efecto estas medidas el funcionario encargado de la diligencia podrá recurrir al auxilio de la fuerza pública la que será concedida por el Jefe de Carabineros más inmediato sin más trámite que la exhibición de la resolución que ordena dicha medida, pudiendo procederse con allanamiento y descerrajamiento si fuere necesario.

Contra la resolución que ordene dichas medidas y sin que ello obste a su cumplimiento, podrá ocurrirse ante el Juez de letras en lo civil de turno del domicilio del contribuyente, quien resolverá con citación del Jefe del Servicio del lugar donde se haya cometido la infracción. El fallo que se dicte sólo será apelable en lo devolutivo.

**d) El Servicio puede proceder a citar al contribuyente para que dentro del plazo de un mes presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirmen una anterior.**(arts.63 inc2 y ss).

### **III.- LA CITACIÓN DEL CONTRIBUYENTE COMO MEDIO DE FISCALIZACIÓN (art.63 inc.2 y ss.).**

**1.- Concepto.-** La citación es una facultad fiscalizadora del Servicio y consiste en la comunicación dirigida al contribuyente por el Jefe de la Oficina respectiva del S.I.I. y por la cual se le requiere para que dentro del plazo de un mes presente una declaración o rectifique, aclare o amplíe o confirme una anterior.

Por lo tanto por medio de la citación se requiere al contribuyente:

- que presente una declaración.
- Si ha presentado una declaración y el Servicio tiene reparos, se le requiere para que la rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior.

El funcionario competente para practicar la citación es el Jefe de la Oficina respectiva del Servicio, entendiéndose por éstos a los Directores Regionales dentro de su jurisdicción y a los funcionarios (Jefes de Unidad) a quienes el Director del Servicio les haya delegado esta facultad.

**2.- Contenido.** La citación deberá especificar las materias sobre las que el contribuyente tiene obligación de declarar o rectificar, aclarar, ampliar o confirmar, lo que tendrá especial importancia pues determinará las materias respecto de las cuales aumentarán los plazos de prescripción.

**3.- Notificación y plazo para dar respuesta a citación.** La citación se notificará según las reglas generales, esto es, personalmente, por cédula o carta certificada. El Servicio ha impartido instrucciones a sus funcionarios para que las citaciones a los contribuyentes sean notificadas preferentemente por carta certificada.

Una vez efectuada la notificación, el contribuyente tiene el plazo de un mes para dar respuesta. **El plazo es de un mes**, y por ello no se suspende durante los días feriados sin perjuicio que por si el plazo venza un día sábado o feriado se entienda prorrogado hasta el día hábil siguiente por aplicación del art.10 inc. final del C.T.

**El plazo de la citación es prorrogable a petición del interesado por una sola vez y hasta por un mes.**

**4.- Clasificación de la citación.** Desde un punto de vista de la obligatoriedad a que se encuentra sujeto el Servicio para efectuar esta actuación, la citación puede ser facultativa u obligatoria.

Por regla general la citación es facultativa, es decir, es un trámite que el Servicio puede realizar o no, y constituirá la última etapa de la revisión que efectúe el mismo Servicio antes de concluir sobre la procedencia del cobro de un impuesto o de una diferencia de impuestos.

**5.- Citación Obligatoria.** Por excepción la citación es obligatoria y ello ocurrirá en los casos en que la ley establezca la citación del contribuyente como un trámite previo (y obligatorio) antes de efectuar una liquidación de impuestos. Por tanto, cuando la ley dispone que es obligatorio oír al contribuyente antes de practicarse una liquidación, la citación será obligatoria, y si así no se hiciere el procedimiento de liquidación quedará viciado.

**Estos casos de citación obligatoria son los siguientes:**

**a) conforme al arrt.21 inc.1 del C.T: la citación es obligatoria cuando la declaración del contribuyente es considerada no fidedigna por el Servicio.**

En estos casos, previa citación, el Servicio practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder.

**b) Es también obligatoria la citación si un contribuyente no presentare declaración estando obligado a hacerlo.**

En este caso del mismo modo el Servicio lo citará para luego fijar los impuestos a pagar con los antecedentes de que disponga (art.22)

**c) Será también obligatoria la citación en el caso del art.27 inc.2 del C. T.**, es decir, cuando sea necesario separar o prorratear diversos tipos de ingresos o gastos y el contribuyente no está obligado a llevar contabilidad separada.

Conforme a la norma citada el Servicio requerirá mediante citación los antecedentes que correspondan, y faltando éstos o si ellos fueren incompletos, el Servicio realizará directamente el prorrateo o separación.-

**6.- Consecuencia de la omisión de la citación cuando ella es obligatoria.**

La omisión del trámite de la citación, cuando ella es obligatoria y previa a la liquidación, acarrea la nulidad de la tasación y liquidación de los respectivos impuestos.

Se reclamara en consecuencia la nulidad de la liquidación antes de efectuar cualquier gestión principal en el pleito, es decir, el contribuyente deberá pedir se anule la liquidación dentro del plazo que tiene para reclamar de ella (plazo que es de 60 días).

### **7.-Efectos de la citación obligatoria.**

a) La citación produce el aumento por tres meses de los plazos de prescripción de las facultades fiscalizadoras del Servicio establecidos por los arts.200 y 201 del Código Tributario.

Para que ello ocurra se requiere:

- que se trate de casos en los que la citación se encuentre establecida por la ley como trámite obligatorio.
- Que en la citación se indique claramente las operaciones e impuestos que a juicio del Servicio merezcan reparos.

b) Cuando la citación es obligatoria para el Servicio, una vez que se ha cumplido con ella y se ha dado al contribuyente la oportunidad de dar respuesta, el Servicio queda en condiciones de practicar la liquidación y tasar la base imponible de los impuestos.

## **IV LA TASACIÓN.**

### **1.- Oportunidad de la tasación.-**

Se ha dicho hasta ahora que el contribuyente puede ser objeto de una citación, por la cual el Jefe de la Oficina respectiva del Servicio lo requiere para que dentro del plazo de un mes presente una declaración o rectifique, aclare o amplíe o confirme la anterior.

Por tanto, por medio de la citación se exige al contribuyente:

- i) que presente una declaración de impuestos; o
- ii) si ya ha presentado una declaración, y el Servicio tiene dudas de su contenido, se le pide que rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior.-

Frente a la citación el contribuyente puede adoptar las siguientes actitudes:

- a) puede concurrir a la citación y dar respuesta satisfactoria, cumpliendo con las exigencias del Servicio;
- b) puede pedir ampliación del plazo para dar respuesta, ampliación que puede ser presentada por una sola vez hasta por un mes, plazo que es fatal;
- c) puede el contribuyente no contestar o contestar y no cumplir las exigencias que se le formulen, o al cumplir con ellas no subsane las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben, casos en los cuales el Servicio puede tasar la base imponible de los impuestos y practicar una liquidación con los antecedentes que obren en su poder.

Cuando la citación es un trámite obligatorio para el Servicio, podemos decir en consecuencia que éste queda en condiciones de tasar la base imponible de los impuestos y practicar una liquidación de impuestos.

### **2.- La tasación de la base imponible.**

Debemos entender que “tasar” significa avaluar algo en dinero. La tasación a que nos referimos es la facultad del Servicio por la cual procede a la determinación de un precio, de un valor o de la base imponible del impuesto adeudado por el contribuyente con los antecedentes que obren en su poder, conforme a los elementos que tenga a su disposición, sin más límite que no actuar arbitraria o

caprichosamente<sup>54</sup>, en los casos en que dichos valores no se conozcan exactamente.

En este sentido y según se desprende del art.64, el Servicio tiene las siguientes facultades:

- a) puede tasar la base imponible de los impuestos;
- b) puede tasar el precio o valor asignado a una especie mueble, corporal o incorporal, objeto de una enajenación, el o precio o valor de un servicio prestado, cuando dicho precio o valor sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto;
- c) puede tasar el precio o valor de bienes raíces en los casos en que proceda aplicar impuestos cuya determinación se basa en ellos

Como se ha dicho, en los casos de citación obligatoria, la tasación se efectúa por el Servicio cuando el contribuyente no conteste la citación, o bien cuando conteste pero no cumpla las exigencias que se le formulan o no subsane las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben. En estas circunstancias y por regla general en Servicio luego de tasar la base imponible de los impuestos practicará una liquidación y notificará al contribuyente.

**Art. 64** El Servicio podrá tasar la base imponible con los antecedentes que obren en su poder, en caso que el contribuyente no concurriere a la citación que se le hiciere de acuerdo con el art.63 o no contestare o no cumpliere las exigencias que se le formulen, o al cumplir con ellas no subsanare las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben.

Asimismo, el Servicio podrá proceder a la tasación de la base imponible de los impuestos, en los casos del inciso 2º del artículo 21 [*que se refiere al caso en que la contabilidad del contribuyente es declarada por el Servicio como no fidedigna*] y del artículo 22 [*caso del contribuyente que no presentare declaración de impuestos estando obligado a hacerlo*].

**3.- Tasación de oficio.** La tasación puede además efectuarse de oficio por el Servicio sin necesidad de citación previa cuando dicha citación no es obligatoria, por ejemplo, tratándose de los impuestos de retención o recargo, y además en los siguientes casos:

- a) cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, o al servicio prestado sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto y el precio asignado sea notoriamente inferior al corriente en plaza (art.64 inc.3);
- b) cuando se trata tasar el precio o valor de bienes raíces en los casos en que proceda aplicar impuestos cuya determinación se basa en ellos y el asignado sea notoriamente inferior al comercial(art.64 inc.6);
- c) además, conforme al art.65 y 97 nº4 tratándose de fraudes tributarios se debe proceder a la tasación de oficio del monto de las ventas u operaciones gravadas sobre las cuales se debe pagar el impuesto y las multas, y ello ocurre en los siguientes casos:

- Si el contribuyente presenta declaraciones maliciosamente falsas que pueden inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda;
- Cuando se omite maliciosamente en los libros de contabilidad los asientos relativos a las demás operaciones gravadas;
- Cuando el contribuyente adultere balances o inventarios o presente estos dolosamente falseados;
- Cuando el contribuyente use boletas, facturas, notas de débito o de crédito ya utilizadas en operaciones anteriores;

<sup>54</sup> Revista Fallos del Mes, nº154, mes de Septiembre, año 1971, pág.196.

- Cuando se utilice cualquier otro procedimiento doloso encaminado a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto;
- En caso de pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentación sustentatoria.-

Tratándose de casos en que la tasación de la base imponible de los impuestos adeudados ha sido efectuada de oficio por el Servicio, ella se traducirá enseguida en una liquidación de impuestos o en un giro según corresponda en cada caso particular.

Así por ejemplo, el art.64 inc.6 establece expresamente que tratándose de la tasación de oficio que se efectúa del valor o precio de un bien raíz que es determinante de un impuesto, cuando el asignado en el respectivo acto o contrato fuere notoriamente inferior al valor comercial, el Servicio procede a practicar la tasación y girar de inmediato y sin otro trámite previo el impuesto correspondiente. Dicha tasación y giro es reclamable simultáneamente conforme a las reglas generales en el plazo de sesenta días.

## **V.- LAS LIQUIDACIONES (art.21 y 24 C.T.)**

### **1.- Concepto.-**

**La liquidación es un acto administrativo del Servicio de Impuestos Internos por el cual se determina un impuesto o una diferencia de impuesto adeudado.**

La liquidación de impuestos tiene lugar fundamentalmente en dos situaciones:

**a) cuando el contribuyente no presentare una declaración** de impuestos estando obligado a hacerlo;

**b) cuando al contribuyente que ha efectuado declaración y pago de impuestos se le ha determinado a través de un proceso de fiscalización una diferencia de impuestos adeudada**, es decir, cuando el impuesto declarado y pagado por el contribuyente no corresponde a la cuantía del hecho gravado.

Art.24 A los contribuyentes que no presentaren declaración estando obligados a hacerlo, o a los cuales se les determinaren diferencias de impuestos, el Servicio les practicará una liquidación en la cual se dejará constancia de las partidas no comprendidas en su declaración o liquidación anterior. En la misma liquidación deberá indicarse el monto de los tributos adeudados y, cuando proceda, el monto de las multas en que haya incurrido el contribuyente por el atraso en presentar su declaración y los reajustes e intereses por mora en el pago.

### **2.- Improcedencia de la Liquidación.**

Aún cuando nos encontremos frente a las situaciones recién descritas, no procede el cobro retroactivo de impuestos y por tanto es improcedente la liquidación, 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 conocidas de los contribuyentes en general o de uno o más de esto en particular.

En caso que las circulares o dictámenes hayan sido modificados se presume de derecho que el contribuyente ha conocido tales modificaciones desde que hayan sido publicadas en el Diario Oficial.-

### **3.- Contenido de la liquidación.** La liquidación debe contener:

- a) lugar y fecha en que se practica;

- b) toda liquidación es individualizada con un número y deben asignarse tantos números como impuestos y años tributarios son liquidados;
- c) individualización completa del contribuyente;
- d) la liquidación contendrá los antecedentes precisos que sirvieron de base para practicar la liquidación. Si se estima como no fidedigna la contabilidad deberá además expresarse las razones o antecedentes de dicha objeción. Asimismo, si el contribuyente al contestar la citación que se le ha efectuado hubiese dado argumentaciones en su favor, deberán indicarse las razones que se tuvieron en vista para rechazarlas;
- e) se debe indicar la base imponible y partidas gravadas con la tasa del impuesto correspondiente;
- f) se deberá señalar el monto del impuesto determinado;
- g) contendrá la determinación de multas, intereses penales y reajustes;
- h) firma y timbre de los funcionarios liquidadores.

#### **4.- Naturaleza de la liquidación.**

Toda liquidación es de **carácter provisional** mientras no se cumplen los plazos de prescripción. Por excepción, una liquidación es definitiva en aquellos puntos o materias comprendidas expresa y determinadamente en una revisión sobre la cual se haya pronunciado el Director Regional con ocasión de un reclamo o a petición del contribuyente tratándose de un término de giro (art.25).

#### **5.- Casos en que la liquidación se sustituye por un giro.**

Existen casos en que constatándose impuestos adeudados, la ley trata con un mayor rigor al contribuyente y procura que el pago de dichos impuestos sea logrado con mayor celeridad.

En estos casos no hay una liquidación de impuestos sino que, atendido a que existen antecedentes fundados para estimar que la obligación tributaria existe y se encuentra vigente, se procede al giro de tales impuestos, giro que no es más que una orden de pago de los impuestos adeudados.

**No existe liquidación sino giro de impuestos en los siguientes casos (art.24):**

a) **tratándose de impuesto territorial o contribuciones de bienes raíces:**

En este caso no existe una liquidación sino un simple giro o talón de ingreso que se hace de acuerdo a roles o nóminas anuales;

b) **tratándose de contribuyentes que no pagan oportunamente un impuesto de retención, recargo o traslación** (ejemplo típico: IVA). El Servicio en estos casos se encuentra facultado para girar de inmediato y sin otro trámite el impuesto correspondiente sobre las sumas contabilizadas.

En este caso, se trata con mayor rigor al contribuyente moroso toda vez que es un mero recaudador, un sujeto pasivo en relación con los impuestos adeudados.

Para que proceda el giro inmediato de impuestos se requiere:

- que se trate de impuestos de recargo, retención o traslación;
- que no hayan sido declarados oportunamente,
- que deriven de sumas contabilizadas.

c) **se procederá también al giro de sumas de impuestos que hayan sido devueltas al contribuyente o imputadas a otros impuestos, y en relación a las cuales se haya interpuesto acción penal por delito tributario;**

d) **por último el Servicio puede proceder a girar de inmediato y sin otro trámite los impuestos adeudados por el fallido**, sin perjuicio de la verificación que deba efectuar el fisco conforme a las reglas generales.

#### **6.- Notificación de la liquidación.**

La liquidación efectuada por el Servicio se notifica conforme a las reglas generales (art.11), es decir, personalmente, por cédula o por carta certificada. La notificación hecha válidamente interrumpe los plazos de prescripción del art.201 del Código Tributario

### **7.-Efectos de la liquidación.**

a) desde su notificación comienza a correr el plazo de 60 días para el pago del impuesto contenido en la liquidación.

b) de la liquidación, puede el contribuyente reclamar conforme al procedimiento general de reclamaciones dentro del mismo plazo de 60 días antes citado. Puede el contribuyente de todos modos pagar el impuesto liquidado, y en tal caso el plazo para presentar el reclamo se amplía a un año (art.24 y 124).-

c) Se interrumpe el plazo de prescripción del art.201 y empieza a correr un nuevo plazo de tres años.

Reglas especiales en materia de liquidaciones se contienen en el art.27.

## **VI.- EL GIRO DE LOS IMPUESTOS.**

### **1.- Concepto.**

**El giro es una orden del Servicio al contribuyente para que pague un impuesto y una orden al Servicio de Tesorerías para recibir dicho pago.**

El giro es la orden competente emanada del Servicio en que se impone al contribuyente el deber de enterar en arcas fiscales un determinado valor, ya sea en virtud de una liquidación de impuestos o por la sola aplicación de la ley. Los giros puede ser:

a) **roles**: Consisten en listas de contribuyentes afectos a un determinado impuesto (hoy han desaparecido).

b) **ordenes de ingreso**: Tienen lugar cuando el Servicio ha hecho la determinación de un impuesto o la diferencia de un impuesto adeudado mediante liquidación, o cuando en los casos ya vistos cuando no existe liquidación y ésta se sustituye por un giro.

**2.- Requisitos del Giro.** Los giros deben ser emitidos por escrito, con fecha, número de orden, declaración o liquidación que le sirve de base y deben ser notificados en forma legal conforme a las reglas generales. Todo giro debe indicar el plazo en que debe ser pagado el impuesto

Cuando el giro ha sido precedido de una liquidación, debe además guardar coincidencia con la liquidación, es decir, debe tratarse de una misma cantidad pues en caso contrario es susceptible de ser reclamado.-

### **3.- Oportunidad del Giro.**

a) procede el giro de los impuestos cuando efectuada una liquidación ella no es reclamada dentro del plazo de 60 días (art.24 inc.2);

b) asimismo, procede el giro cuando habiéndose interpuesto el reclamo de una liquidación, el Director Regional en sentencia de primera instancia se haya pronunciado rechazando el reclamo del contribuyente(art.24 inc.2);

c) a petición del contribuyente el giro puede efectuarse de inmediato, con anterioridad a los plazos señalados (art.24 inc.3);

d) tratándose de impuestos sujetos a retención, recargo o traslación no declarados y según lo ya dicho el giro se hará de inmediato (art.24 inc.4).-

### **4.- Efectos del giro.**

a) cuando es procedente, el giro fija o determina exactamente la cantidad a pagar;

b) la notificación del giro interrumpe los plazos de prescripción (art.201);

c) el giro permite la formación de un título ejecutivo para el procedimiento de cobranzas ejecutivas.-

## CAPITULO QUINTO

### LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRINCIPAL

#### I.- NOCIONES GENERALES.

##### 1.- Concepto.

Ya se ha señalado que la relación jurídica tributaria surge a partir del ejercicio por parte del estado del denominado poder tributario, y ella consiste en los derechos y obligaciones recíproco que surgen entre el Fisco, contribuyentes y terceros.

Dentro de esta relación jurídica es posible advertir una obligación tributaria principal, que afecta al contribuyente y que consiste en pagar un impuesto y, además, obligaciones accesorias que pueden afectar tanto al contribuyente como a terceras personas y que consisten en obligaciones de hacer o no hacer.

La obligación principal es pues, la obligación tributaria propiamente tal y así la denominaremos en este estudio.

Según Giuliani Fonrouge “el contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente , una obligación de dar; dar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en que el tributo es fijado en especie, pero siempre obligación de dar”<sup>55</sup>.

##### 2.- Características.

- a) La obligación tributaria es un vinculo personal. Es un vinculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley.-
- b) Es una obligación de dar dinero o especies.
- c) Nace al producirse la situación de hecho a la cual vincula la ley el establecimiento del gravamen.
- d) Es autónoma, y tiene características que la distinguen de las obligaciones de derecho privado e incluso de las obligaciones de derecho público.

**3.- Fuente de esta obligación tributaria.** Cabe preguntarse cuando nace la obligación tributaria.

Desde luego, la obligación tributaria no nace con la sola existencia del poder tributario del Estado. La obligación tributaria que tratamos es una obligación ex-lege, es decir, su única fuente es la ley.

Más allá, bien se puede concluir que con la ley la obligación tributaria sólo se genera de un modo general o abstracto<sup>56</sup>, y que sólo nace cuando ocurre el hecho generador o hecho gravado o cuando se procede a la liquidación del impuesto.

<sup>55</sup> Op.cit. nº371.

<sup>56</sup> Vargas Vargas, Mario Obligación Civil y Obligación Tributaria , pág.20

## **II.- EL HECHO GRAVADO. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

### **1.- Concepto.**

La doctrina y la legislación extranjera utiliza los conceptos hecho imponible, hecho generador o presupuesto de hecho. En nuestro país el D.L.:825 IVA utiliza la expresión "hecho gravado".

Se define el hecho gravado como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización va a dar origen el nacimiento de la obligación tributaria.

El hecho gravado en consecuencia es el hecho o conjunto de hechos al cual el legislador vincula al nacimiento de la obligación tributaria.

Ya hemos dicho que el hecho gravado es la fuente inmediata de la obligación tributaria pues una vez que tiene lugar ella nace, el Estado se constituye en sujeto activo o acreedor de la misma obligación, y la persona que ha dado lugar a este hecho o lo ha realizado se constituye en sujeto pasivo o deudor. El hecho gravado constituye un indicio de capacidad contributiva, presenta o refleja un estado o movimiento de riqueza y tiene un contenido económico, que es lo que se pretende afectar con el tributo.

**2.-Características del hecho gravado.** El presupuesto fijado por la ley para dar lugar a la obligación tributaria presenta las siguientes características:

a) consiste en un acto o hecho, actividad o conducta que constituye un indicio de capacidad contributiva.

b) tiene un contenido esencialmente económico, lo que permitirá su valoración pecuniaria y la determinación del tributo que recaerá sobre él.

c) debe estar descrito en forma completa y objetiva por la ley.

d) debe ser atribuible a una persona determinada y su realización dará origen al nacimiento de la obligación tributaria.

**3.- Ejemplos de hechos gravado.** En el D.L.825 IVA el hecho gravado venta (art.2 nº1 y 3) debe reunir los siguientes requisitos:

a) Debe tratarse de una convención, independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir el dominio o una cuota de él.

b) Debe tratarse de una convención, acto o contrato celebrado a título oneroso.

c) La convención debe transferir el dominio de bienes corporales muebles, o de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte han sido construidos por un tercero para ellas, o de derechos reales constituidos sobre tales bienes corporales.

d) Los bienes corporales deben estar situados en el territorio nacional.

e) La venta debe ser hecha por un vendedor (habitual).

El hecho gravado servicios por su parte conforme a los arts.2 nº2 y 3 del mismo D.L. 825 debe reunir:

a) Debe consistir en una acción o prestación que una persona realiza para otra.

b) El prestador del servicio debe recibir un interés, comisión, o cualquier otra forma de remuneración.

c) Los servicios prestados deben ser aquellos comprendidos en los números 3 y 4 de la Ley de Impuesto a la Renta.

En la Ley de la Renta D.L. 824 el hecho gravado es precisamente la renta, la cual se define como "los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades o incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación"(art.2 nº1).

En el D.L.3475 Ley de Impuestos de Timbres y Estampillas se contemplan diversos hechos gravados simples que recaen por ejemplo sobre el giro de un cheque, la aceptación de una letra de cambio, la suscripción de un pagaré, el otorgamiento de créditos simples y documentarios.

#### **4.- Nacimiento, Devengo y Exigibilidad de la obligación tributaria.**

Una vez acaecido el hecho gravado, una vez que se han realizado o producido las circunstancias que lo constituyen, nace la obligación tributaria en el sujeto que lo ha realizado. Sin embargo ello no significa que inmediatamente el Estado se encuentre por ese sólo fundamento en situación de exigir el pago del impuesto.

En efecto, el **devengo** del impuesto es la oportunidad en que se entiende acaecido el hecho gravado, el momento en que la ley bajo determinadas circunstancias estima que el hecho gravado por ella definido ocurrió, se ha ejecutado completamente, y que por lo tanto ha nacido la obligación tributaria.

El concepto del devengo del impuesto tiene un objetivo de certeza y seguridad jurídica e intenta fijar claramente el momento o instante del nacimiento de la obligación tributaria,

**Ejemplo.** En el caso del D.L.825 IVA (art.9 letra a) y art.55) como regla general el impuesto se devenga tratándose del hecho gravado venta una vez que se emite la boleta o factura correspondiente a la operación, la que debe ser emitida al momento de la entrega real o simbólica de los bienes transferidos. Existen otras reglas especiales.

En el caso de los servicios, el impuesto se devenga por regla general en la fecha de emisión de la boleta o factura, o al momento en que la remuneración se percibe o se pone a disposición del prestador del servicio si ello ocurre antes de emitirse la boleta o factura. La boleta o factura debe ser emitida en el mismo período tributario en que la remuneración se pagó o se puso a disposición del prestador de servicios.

Sin embargo el devengo del impuesto no coincide necesariamente y en todos los casos con su exigibilidad. Un impuesto es **exigible** una vez que el sujeto activo (Fisco) se encuentra en posición de cobrar coactivamente el impuesto que ha nacido. Un impuesto es exigible en consecuencia cuando se cumple el plazo o ha vencido el período u oportunidad que tiene el contribuyente para pagar el impuesto.

Así, los contribuyentes del IVA tienen plazo hasta el día 12 de cada mes para pagar los impuestos devengados en el mes anterior (art.64 D.L.824). En la Ley de Renta, el impuesto debe ser pagado en el mes de abril de cada año respecto de las rentas obtenidas en el año anterior (art.69).

**5.-Clasificación del hecho gravado.** En este sentido el hecho gravado, puede ser clasificado en:

a) **Simple o Complejo.** El hecho gravado es **simple** si consiste en un solo acto o hecho (Ej. D.L.3475). El hecho gravado es **complejo** cuando consiste en un conjunto de hechos de diversa naturaleza (IVA).

b) **Instantáneos o Sucesivos.** El hecho gravado es **instantáneo** cuando sucede o tiene lugar en un solo instante (Impuesto a las Herencias), y es **sucesivo**, cuando su realización requiere de un lapso significativo de tiempo. (Ley a la Renta).

**6.- Importancia del hecho gravado.** Puede dilucidarse de todo lo anterior el momento en que la obligación tributaria nace o se encuentra ella devengada, y el momento en que ella se hace exigible. Tales definiciones adquieren relevancia para establecer la legislación aplicable, el instante en que comienzan a contarse los plazos de prescripción y la época o fecha que sirve para determinar el monto de multas, intereses y reajustes.

### **III. ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

**1.- Enunciación.-** Como en cualquier obligación, en la obligación tributaria principal o propiamente tal puede identificarse un sujeto activo (acreedor), un sujeto pasivo (deudor) , un objeto (prestación) y una causa de la obligación.

## **2.- SUJETO ACTIVO DEL TRIBUTO.**

El sujeto activo o acreedor del tributo es, por regla general, el Fisco. Esta calidad de sujeto activo o titular del derecho de crédito que nace de la obligación tributaria se manifiesta tanto en el establecimiento del tributo, como en su aplicación, fiscalización y, también, en el beneficio o utilidad que reporta su pago.

Además las Municipalidades conforme al art.19 n°20 de la Constitución Política del Estado, D.L.3.063 Ley de Rentas Municipales, y la Ley Orgánica de Municipalidades, son titulares de los impuestos municipales establecidos en su favor.

## **3.- EL SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.**

El sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona obligada a cumplir la prestación consistente en pagar una suma de dinero a título de tributo.

Tradicionalmente se distingue en:

3.1 **Contribuyente o contribuyente de hecho:** es la persona que sufre el desembolso económico, el desmedro patrimonial con ocasión del pago del tributo. El contribuyente es el quien sufre el peso o incidencia de la carga tributaria.

3.2 **Sujeto pasivo, contribuyente de jure o contribuyente de derecho:** es la persona obligada en virtud de la ley al cumplimiento de la obligación tributaria y a enterar en arcas fiscales el impuesto. El sujeto pasivo es el responsable jurídico del pago del impuesto frente al Fisco cualquiera sea su calidad de deudor, sustituto o simplemente responsable de la obligación.

Este sujeto pasivo en consecuencia puede ser:

a) **sujeto pasivo por deuda propia:** que es aquel que ha dado lugar a la realización del hecho gravado y es también obligado a enterar en arcas fiscales el impuesto. De este modo este sujeto pasivo paga una deuda propia, pues él mismo ha dado lugar a la configuración del hecho gravado y paga además esta obligación tributaria con su propio dinero, sufriendo el desmedro patrimonial o incidencia económica de la obligación.

Ejemplo: Profesional liberal comprendido en el art.42 n°2 de la Ley de la Renta.

b) **Sujeto pasivo por deuda ajena:** es aquel que no obstante no intervenir en la realización del hecho gravado, o no estar vinculado a él, en virtud de la ley se encuentra obligado a cumplir la obligación de enterar o ingresar en arcas fiscales el dinero del impuesto.

Ej. Empleador respecto del impuesto de segunda categoría único a las rentas del trabajo dependiente, el cual tiene la obligación de retener de la remuneración pagada a su trabajador el monto correspondiente al impuesto y pagar dicha suma al Fisco (art.42 n°2, 74 n°1 de Ley de Renta).

El sujeto pasivo por deuda ajena a su vez puede ser obligado en calidad de sustituto o de responsable.

- **Sustituto:** Es aquel obligado a enterar en arcas fiscales el impuesto o tributo en lugar o en reemplazo del contribuyente, por mandato de la ley, sin tener vinculación con la ejecución del hecho gravado.

El sustituto actuará en consecuencia como un agente de recepción o de retención del tributo correspondiente, autorizado por la misma ley, en virtud de su función o actividad económica o de su relación con el contribuyente, y estará en la obligación de ingresar dichos fondos en arcas fiscales.

Ejemplo. Empleador en el mismo caso anterior. También el art.73 de la Ley de Renta obliga a las instituciones que paguen rentas mobiliarias gravadas en el art 20 n°2 a retener y deducir el monto del impuesto correspondiente.

- **Responsable:** Es el obligado al cumplimiento de la obligación tributaria conjuntamente con el contribuyente en virtud de haber ocurrido la circunstancia o hecho prevista expresamente por la ley.

Ejemplo: Art.78 inc.1 primera parte. Cód. Tributario Los notarios estarán obligados a vigilar el pago de los tributos que corresponda aplicar el conformidad a la Ley de Timbres y Estampillas, respecto de las escrituras o documentos que autoricen, o documentos que protocolicen, y responderán solidariamente con los obligados al pago del impuesto.

Además conforme al art.83 de la Ley de La Renta si empleador no retiene del trabajador la suma correspondiente al impuesto al trabajo dependiente la responsabilidad del pago del impuesto recaerá también en él.-

Situación del IVA. En el caso del Impuesto al valor agregado el sujeto pasivo es el vendedor. Sin embargo algunos piensan que el vendedor es un sujeto pasivo por deuda propia y otros un sujeto pasivo por deuda ajena en calidad de sustituto.

### **3.2 Normas Especiales Respecto De Algunos Sujetos Pasivos.**

La legislación tributaria, en especial la Ley de Renta, contempla algunas normas especiales respecto de entes sin personalidad jurídica cuyas rentas son afectadas por impuestos, y ello con el objeto de regular tributación.

#### **a) Comunidades hereditarias.**

El art.5 de la Ley de Renta contempla reglas especiales relativas a las comunidades hereditarias.

La regla general en este caso (inc.1) es que las rentas efectivas o presuntas de una comunidad hereditaria corresponderán a los comuneros en proporción a sus cuotas en el patrimonio común.

La excepción consiste en que esta comunidad hereditaria será considerada como un sujeto pasivo o contribuyente del impuesto a la renta, como un solo patrimonio, cuando éste permanece indiviso y solamente hasta por el plazo máximo de tres años a contar de la fecha de la delación.

Para el cómputo de estos tres años se considerará como año completo el tiempo que va desde la apertura de la sucesión hasta el día 31 de Diciembre del mismo año.

Ej: causante fallece el 10 de Septiembre de 1998, la comunidad hereditaria indivisa será considerada como la continuación del causante hasta el 31 de Diciembre del 2000.

Una vez efectuada la partición de la herencia o transcurrido el plazo de tres años desde la apertura de la sucesión se sigue la regla general, es decir, cada comunero deberá declarar su renta según su cuota en el patrimonio común. Si la cuota de cada comunero en el patrimonio común aún no ha sido establecida, se estará a las proporciones que establece el impuesto a la herencia (Ley 16.271). Si la cuota del comunero ya ha sido establecida la totalidad de las rentas del año calendario en que ello ocurra deberán ser declaradas conforme a la regla general.

#### **b) Comunidades no hereditarias y sociedades de hecho.**

En los casos de las comunidades no hereditarias cuyo origen no sea la sucesión por causa de muerte o la disolución de la sociedad conyugal, y en el caso de las sociedades de hecho, cada socio o comunero es solidariamente responsable de la declaración y pago de los impuestos de la Ley de Renta que afecten a las rentas obtenidas por la comunidad o sociedad de hecho.

Sin embargo, el comunero o socio se liberará de la solidaridad, siempre que en su declaración individualice a los otros comuneros o socios, indicando su domicilio y actividad y la cuota o parte que les corresponde en la comunidad o sociedad de hecho.

**Situación de las comunidades y sociedades de hecho en el IVA.** El art.3º de la Ley de IVA establece que en las comunidades y sociedades de hecho, los comuneros y socios son solidariamente responsables de todas las obligaciones de la misma ley que afecten a la respectiva comunidad o sociedad de hecho.

Cabe hacer notar que esta norma del art.3º del D.L.825 no distingue el origen de la comunidad y se aplica por tanto a comunidades hereditarias como a las que tengan cualquier otro origen. Además se refiere a todas las obligaciones de la ley y no sólo a la obligación de declaración y pago no existiendo para los comuneros ninguna posibilidad de liberarse de la solidaridad.

**c) Situación de Cónyuges en Ley de Renta (art.53).**

Para la aplicación del impuesto global complementario, la ley considera como un solo contribuyente al marido y mujer casados en sociedad conyugal, como asimismo a los que se encuentran separados totalmente de bienes en forma convencional cuando no hayan liquidado efectivamente la sociedad conyugal o conserven bienes en comunidad, o cuando cualquiera de ellos tenga poder del otro para administrar o disponer sus bienes. En este caso la declaración de las rentas será conjunta.

**d) Patrimonios Fiduciarios.**

De acuerdo al art.7 de la Ley de Renta el impuesto se aplica también respecto de las rentas que provengan de:

1º Depósitos de confianza en beneficio de las criaturas que están por nacer o de personas cuyos derechos son eventuales.

2º Depósitos hechos en conformidad a un testamento u otra causa.

3º Bienes que tenga una persona a cualquier título fiduciario y mientras no se acredite quiénes son los verdaderos beneficiarios de las rentas respectivas.

Bienes fiduciarios son aquellos que tiene una persona que en virtud de un testamento u otro medio se halla obligada a hacerlas pasar al patrimonio de otra. En estos casos la obligación de declarar y pagar el impuesto que afecta a rentas obtenidas de patrimonios fiduciarios recae en su administrador, quien conforme al art 65 LIR estará obligado a presentar anualmente declaraciones juradas respecto de las rentas devengadas, percibidas o presuntas.

**d) Asociación o Cuentas en participación.**

El contrato de asociación o cuentas en participación es un contrato por el cual dos o mas comerciantes toman interés en una o muchas operaciones mercantiles instantáneas o sucesivas, que debe ejecutar una de ellos en su sólo nombre y bajo su crédito personal, a cargo de rendir cuenta y dividir con sus asociados las ganancias o pérdidas en la proporción convenida (art.507 Código de Comercio).

El contrato de asociación o cuentas en participación no es una sociedad ni da origen a una persona jurídica.

Conforme al art.28 del Código Tributario El gestor de una asociación o cuentas en participación y de cualquier encargo fiduciario, **será responsable exclusivo** del cumplimiento de las obligaciones tributarias referentes a las operaciones que constituyen el giro de la asociación u objeto del encargo.

Agrega la norma que las rentas que correspondan a los partícipes se considerarán para el cálculo del impuesto global complementario o adicional de éstos, sólo en caso que se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación.<sup>57</sup>

<sup>57</sup> Circular 29 de fecha 04 de Junio de 1999. Tratamiento tributario de la Asociación o Cuentas en Participación.

3.3 **Definición Legal De Contribuyente.** El Art.8 n°5 del Código Tributario define:

**Contribuyente:** las personas naturales y jurídicas o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos.

N°6 **Representante:** Los guardadores, mandatarios, administradores, interventores, síndicos y cualquiera persona natural y jurídica que obre cuenta o en beneficio de otra persona natural o jurídica.

#### **4. EL OBJETO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

El objeto de una obligación consiste en la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo. El objeto de la obligación tributaria será por tanto la prestación a que está obligado el contribuyente, prestación que consiste en el pago de una suma de dinero, pues no existen en nuestra legislación pago de tributos en especies.

El objeto de la obligación tributaria es en consecuencia una obligación de dar. Este objeto puede ser instantáneo o periódico.

#### **5.- LA CAUSA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

Entramos en esta parte a uno de los temas más conflictivos del derecho Tributario.

Conforme a las reglas generales de la legislación civil, para que una persona se obligue a otra por un acto o declaración de voluntad es necesario 1°.- que sea legalmente capaz; 2° que consienta en dicho acto o declaración y su consentimiento no adolezca de vicio; 3° que recaiga sobre un objeto lícito; 4° que tenga una causa lícita. de las obligaciones civiles (art.1445 del Código Civil). Se agrega por el art.1467 del Código Civil que se entiende por *causa* el motivo que induce al acto o contrato. Mayoritariamente se sostiene por la doctrina que la causa en las obligaciones convencionales es aquella "causa eficiente", es decir, "el fin o propósito inmediato e invariable de un acto", "la razón o interés jurídico que induce a obligarse"

Estas normas se refieren a las obligaciones voluntarias. Cabe preguntarse cuál es la causa de una obligación tributaria, que es impuesta por la ley. Para algunos, la causa de la obligación tributaria está constituida para por los beneficios o las satisfacciones particulares o generales que los contribuyentes reciben del estado. Otros señalan que la causa de la obligación es la existencia de una capacidad contributiva en el agente, ya que ella es considerada por la ley como razón suficiente para imponer el tributo. Por último se sostiene que la causa de la obligación es sólo la ley, pues ésta es la razón por la cual es contribuyente se obliga.-

#### **IV.- DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

**1.- Sujetos.** Es necesario precisar quién efectúa la cuantificación, determinación o cálculo de la obligación tributaria. Son varios los casos:

a) El propio contribuyente en los casos de impuestos sujetos a declaración y pago simultáneo, quedando sujeto a la fiscalización del SII conforme a los arts.64 y ss.

b) La propia Administración (SII), lo que ocurre cuando el SII tiene facultades de tasación y liquidación en casos de anomalías o evasión.

c) El contribuyente y la administración conjuntamente, lo que ocurre en los casos en que el contribuyente proporciona los antecedentes en base a los cuales la administración determina la base imponible.

Ej: contribuciones.

d) Los Tribunales de justicia, tratándose de las asignaciones hereditarias y donaciones, y las reclamaciones tributarias.

**2 Elementos de determinación.-** Para efectos de la determinación del tributo, se identifican por la doctrina los siguientes elementos:

### **2.1 La Base Imponible o base impositiva.**

La base imponible es la expresión numérica del hecho gravado corresponde a la valoración del objeto impositivo.

La base imponible existe por la propia naturaleza del hecho gravado y de la capacidad contributiva que está presente en él.

**Métodos de valoración de la base imponible.** La base imponible puede ser determinada mediante:

**a) Unidades Físicas:** en los casos en que se expresa en unidades físicas como peso, volumen.

Ej: ciertos derechos aduaneros específicos. Si la base imponible es no monetaria siempre la tasa será monetaria.

**b) Unidades Monetarias:** La base imponible puede también ser expresada en unidades monetarias, y en este caso ella tendrá una expresión numérica o la cual se le señala una tasa porcentual que determina el impuesto a pagar.

Cuando la base imponible es monetaria se presenta el problema de la desvalorización de la moneda caso en el cual le ley se encarga de establecer el mecanismo de corrección monetaria.

En la Ley de Impuesto a la renta la base imponible es monetaria y ella puede determinarse por medio de rentas efectivas o presuntas:

**a) mediante rentas efectivas:** corresponden a las que son determinadas por los ingresos del individuo menos los gastos necesarios en que haya incurrido para percibir estas rentas, y que se determinan mediante contabilidad completa o simplificada.

**b) mediante rentas presuntas,** que son aquellas que la ley presume de derecho a partir de ciertos antecedentes. En estos casos la base imponible se considera a partir de una renta presunta del contribuyente y, específicamente, se parte de la base que la base imponible es el valor de un bien determinado.

La renta efectiva se determina por hechos reales y va unida a otras obligaciones como la de llevar contabilidad o la obligación de presentar declaraciones para posibilitar la fiscalización.

### **2.2 La Tasa.**

Es el monto del impuesto que corresponde aplicar a cada unidad de base imponible, monto que puede expresarse en una cantidad fija o porcentual de la base misma.

La tasa es el factor que aplicado a la base imponible determina el impuesto a pagar.

Pueden distinguirse:

**a) Tasa de monto fijo:** el monto del impuesto esta fijado por la ley, sin relación con la base imponible.

**b) Tasa porcentual:** En este caso la tasa corresponde a un valor porcentual, la que puede ser fija o variable.

En el caso de la tasa variable, ella varía como consecuencia de la variación de la base imponible. En el último caso la tasa puede ser progresiva o regresiva. La tasa progresiva es aquella que aumenta en la medida que aumenta base imponible. La tasa regresiva es el supuesto contrario.

La progresividad puede ser simple (“Global”)o por tramos.

a) La progresividad es simple o global cuando se aplica sólo la tasa del tramo correspondiente a la escala, constituyéndose ella en tasa efectiva.

b) La progresividad es por tramos cuando “para liquidar el impuesto deben irse aplicando y sumando los porcentajes que corresponden a las cantidades iniciales, de tal modo que se descompone el monto imponible en tantos porcentajes o tramos como establezca la respectiva escala”

Ejemplo: Impuesto Global Complementario<sup>58</sup>

	Tramos de Rentas en UTA	Tasa	Rebaja de Impuesto en UTA
1	0,01 a 13,5	0%	0,00
2	13.51 a 30	5%	0,675
3	30,01 a 50	10%	2,175
4	5001 a 70	15%	4,675
5	70,01 a 90	25%	11,675
6	90,01 a 120	33%	18,875
7	120,01 a 150	39%	26,075
8	150,01 y mas	43%	32,075

Se distinguen además los siguientes conceptos:

a) **tasa media**: es el promedio aritmético de las tasas contempladas en la ley.

b) **la tasa marginal** es la tasa mas alta contemplada por la ley y que afecta a los contribuyentes.

c) **tasa efectiva**: es aquella que efectivamente se aplica a cada particular y se determina multiplicando el impuesto por cien y dividiéndolo por el monto de la base.

## **V. LA EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA**

**1.- Enunciación.-** Las obligaciones nacen y también por supuesto se extinguen por las causales señaladas en la ley. El art.1567 del Código Civil enumera las causales de extinción de las obligaciones, algunas de las cuales tienen importante aplicación en materia tributaria.

Art.1567 Toda obligación puede extinguirse por una convención en que las partes interesadas, siendo capaces de disponer libremente de lo suyo, consienten en darla por nula.

Las obligaciones se extinguen además en todo o parte:

- 1° Por la solución o pago efectivo;
- 2° Por la novación;
- 3° Por la transacción;
- 4° Por la remisión;
- 5° Por la compensación;
- 6° Por la confusión;
- 7° Por la pérdida de la cosa que se debe;
- 8° Por la declaración de nulidad o por la rescisión;

<sup>58</sup> Tasa progresiva vigente a partir del año tributario 2004.

- 9° Por el evento de la condición resolutoria;  
1 10° Por la prescripción.

De la transacción y prescripción se tratará al fin de este Libro; de la condición resolutoria se ha tratado en el título De las obligaciones condicionales.

## **2. EL PAGO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

El pago es la prestación de lo que se debe. En materia tributaria el pago implica la satisfacción completa del impuesto, y ello significa que el contribuyente o responsable del impuesto se encuentra sujeto al deber de enterar en arcas fiscales la suma total adeudada.

El pago debe realizarse en la Tesorería General de la República mediante dinero en efectivo o con vale vista, letra bancaria o cheque debiéndose en estos casos indicar al reverso el impuesto que se paga, período y nombre del contribuyente. El Tesorero General de la República puede autorizar el pago de impuestos mediante tarjetas de crédito siempre que ello no implique costo alguno para el Fisco.-

El Tesorero General de la República puede facultar al Banco del Estado y Bancos comerciales para recibir el pago de los impuestos. El pago mediante documentos puede enviarse también mediante carta certificada, pero cualquier error u omisión hace incurrir al contribuyente en sanciones e intereses penales.

### **2.1 Pago oportuno de impuestos.**

Si el pago es oportuno, es decir, ha sido realizado en la oportunidad y forma señalada por la ley, extingue la obligación pertinente hasta el monto de la cantidad enterada, pero el recibo de éste no acredita que el contribuyente se encuentre al día en el cumplimiento de la obligación respectiva.

El pago debe ser comprender la totalidad de las cantidades incluidas en los respectivos boletines, giros y ordenes. Si el impuesto debe enterarse en cuotas el pago abarcará la totalidad de la cuota correspondiente (art.47). Los pagos parciales se considerarán como abonos a la deuda sujetándose la parte no cancelada a reajustes, intereses y multas. Los pagos parciales no suspenden los procedimientos de ejecución y apremio sobre el saldo insoluto.

**2.2 Pago de impuestos fuera de plazo.** El pago fuera de plazo presupone la mora del contribuyente (el día interpela por el hombre). La mora es el retardo injustificado en el cumplimiento de la obligación.

El pago fuera de plazo da lugar a las siguientes consecuencias:

#### **a) Reajustes.**

El impuesto que no es pagado oportunamente se reajustará conforme a la variación que experimente el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del segundo mes que precede al de su vencimiento, y el último día del segundo mes que precede a su pago.

El impuesto pagado fuera de plazo pero dentro del mismo mes calendario de su vencimiento no será objeto de reajuste. (Art.53 inc.1 y 2).

#### **b) Intereses.**

Además, el contribuyente que paga impuestos fuera de plazo estará afecto a un interés penal de 1,5% por cada mes o fracción de mes de atraso, el cual se calcula sobre el valor reajustado (art.53 inc.3).

La condonación total o parcial de intereses puede ser otorgada por el Director Regional conforme al art.6 letra B n°4. La condonación es total en el caso que el Servicio haya incurrido en un error en el giro del impuesto o los intereses penales se hayan originado por causas no imputables al contribuyente. La condonación puede ser total o parcial si el contribuyente probare que ha actuado

con antecedentes que hagan excusable su omisión tratándose de impuestos adeudados que resultaren de una liquidación, reliquidación o giro; y también, si el contribuyente o responsable del impuesto voluntariamente formule una declaración omitida o presentare una declaración complementaria que arroje mayor impuesto que la original y probare haber actuado con antecedentes que hagan excusable la omisión incurrida.

Además, el Tesorero General de la República conforme al art.192 inc.2 puede condonar total o parcialmente intereses y sanciones por la mora en el pago de los impuestos sujetos a su cobranza mediante normas o criterios de general aplicación.

No procede el cobro de reajustes ni intereses penales cuando el atraso se haya debido a una causa imputable al Servicio de Impuestos Internos o de la Tesorería General de la República.

**c) Multas.** Además el mismo contribuyente moroso estará sujeto a una multa por el pago fuera de plazo del impuesto, debiendo distinguirse:

- Conforme al art.97 n°11, tratándose de impuestos de retención o recargo el retardo en enterar en arcas fiscales esta clase de impuestos se sanciona con una multa equivalente al 10% de los impuestos adeudados, la que se aumenta en un 2% por cada mes o fracción de mes de atraso, no pudiendo exceder el total de ella del 30% e los impuestos adeudados. Esta multa se calcula también sobre el valor reajustado conforme al art.53 inc.1. En los casos en que la omisión de la declaración en todo o en parte de los impuestos que se encuentren retenidos o recargados haya sido detectada por el Servicio en procesos de fiscalización, la multa y su límite máximo, serán de veinte y sesenta por ciento, respectivamente.
- Tratándose de otro tipo de impuestos se aplica la sanción del artículo 97 n°2 del Código Tributario

**d) Apremio (art.96 y 93).**

Si se trata de impuestos sujetos a retención o recargo impagos, la Tesorería general de la República requerirá por cédula al contribuyente moroso. Si este no paga en el plazo de cinco días contados desde la notificación enviará los antecedentes al juez civil con jurisdicción en el domicilio del contribuyente.

El juez citará al infractor a una audiencia y con el sólo mérito de lo que se exponga en ella o en rebeldía del mismo podrá resolver el arresto del contribuyente hasta por 15 días como medida de apremio, pudiendo suspenderlo si se alegaren motivos plausibles.

El apremio podrá ser renovado y no se aplicará o cesará si el contribuyente cumple con el pago de impuestos.

**d) Cobro ejecutivo de los impuestos.** Se encuentra regulado en los arts.168 y ss del Código tributario y será objeto de un estudio posterior.

**3 LA COMPENSACIÓN.**

3.1 **Concepto.** Conforme al art.1655 del Código Civil, cuando dos personas son deudoras una de otra, se opera entre ellas una *compensación* que extingue ambas deudas. Por la compensación se extingue la obligación tributaria cuando el contribuyente y el Fisco son recíprocamente acreedor y deudor.

El Tesorero General de la República se encuentra autorizado para compensar deudas del contribuyente con créditos de este contra el Fisco cuando los documentos están en Tesorería en situación de ser pagados. Cualquier impuesto puede ser compensado.(art.6 D.F.L. n°1 1994 Ley Orgánica

Tesorería General de la República). Cumplidos los requisitos se extinguen las obligaciones hasta la concurrencia de la de menor valor.

3.2 **Imputación.** Frente a un pago indebido o en exceso de impuestos un contribuyente puede:

a) Pedir la devolución de la suma indebidamente pagada o pagada en exceso al Servicio de Impuestos Internos dentro del plazo de tres años conforme al art.126.

b) Pedir que dicha suma se impute o aplique a otra deuda que tenga con el Fisco. En este caso las cantidades ingresadas se consideran como pagos provisionales de impuestos. Para estos fines basta que el contribuyente acompañe a la Tesorería una copia autorizada de la resolución del Servicio en la cual conste que tales cantidades pueden ser imputadas. El contribuyente en este caso no está sujeto al plazo de tres años del art.126<sup>59</sup>, sino que se sujeta al plazo de tres años del art.2512 del Código Civil.-

El Código Tributario en el art´.51 inc.5 contempla una forma de imputación que opera de oficio.

#### **4. LA PRESCRIPCIÓN.**

Por el solo transcurso del tiempo se extingue la facultad fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos y se extingue también la obligación tributaria. En el último caso estamos en presencia de una verdadera prescripción.

Se debe distinguir:

a) Caducidad de las Facultades Fiscalizadoras del Servicio de Impuestos Internos (art.200).

b) Prescripción Extintiva de la Obligación Tributaria (art.201).

c) Prescripción de las Sanciones de carácter pecuniario por infracciones a la ley tributaria.

d) Prescripción de los delitos tributarios.

#### **4.1 Caducidad De Las Facultades Fiscalizadoras Del Servicio De Impuestos Internos.**

El Código Tributario establece que estas facultades “prescriben” por el paso del tiempo, sin embargo la prescripción es un modo de extinguir las obligaciones y no meras facultades administrativas. Por ello técnicamente es más correcto sostener que estas facultades “caducan”, pues la **caducidad** consiste en la pérdida o extinción de un derecho o facultad legal en virtud de su no ejecución dentro del término establecido para ello o por el incumplimiento de ciertas obligaciones y condiciones fijadas por la ley.

Cabe recordar que el art.59 señala literalmente que “dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes”

Conforme al art.200 del C.T. El servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquier deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que hubiere lugar dentro del término de **tres años** contados desde la fecha de expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago<sup>60</sup>.

<sup>59</sup> S. Corte de Apelaciones de Valdivia de fecha 10 de Octubre de 1995, Rol 6.396, Corte Suprema rol 33.340 en “Jurisprudencia Tributaria 1995-1996” Ediciones Congreso 1999. Además, RDJ, tomo 88, no. 2, 1991, secc. quinta, pág. 220 (Recurso de Protección).

<sup>60</sup> El hecho que el día sea festivo el día 30 de Abril de 1995 como el día 1 de Mayo del mismo año en nada hace variar el plazo de prescripción de tres años mas el aumento de tres meses que vencía el día 31 de Julio de 1998. La norma de excepción del art.36 inc.3 no afecta el plazo de prescripción del art.200. s. C.A. Rancagua 31.01.2000, rol 15510 Muoz Abarca con SII.

El plazo señalado será de **seis años** para la revisión de impuestos sujetos a declaración cuando:

- esta declaración no se hubiere presentado.
- La declaración presentada fuere maliciosamente falsa. No es necesario en este último caso que se haya cometido el delito establecido en el art.97 n°4<sup>61</sup>.

Se ha entendido que la declaración de impuestos es maliciosamente falsa cuando en ella se falta deliberadamente a la verdad, en hechos sustanciales, con influencia en la determinación de un tributo o se omiten antecedentes que se dejaron de consignar con la intención positiva de eludir impuestos<sup>62</sup>.

**a) Aumento del plazo.** El plazo ya señalado se aumentará en tres meses en los siguientes casos:

- desde que se cite al contribuyente conforme al art.63 o a otras disposiciones que establezcan el tramite de la citación para determinar o reliquidar un impuesto, pero solo respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en la citación (art.200 inc.4)
- Si citado el contribuyente se prorroga el plazo para comparecer a la citación. En este caso el aumento del plazo de prescripción será igual al aumento otorgado al contribuyente para comparecer a la citación.
- Se aumentará también en tres meses el plazo de prescripción siempre que la carta certificada dirigida al contribuyente fuere devuelta al Servicio por el Servicio de Correos por no encontrarse en el domicilio al notificado o a otra persona adulta o éstas se negaren a recibirla o a firmar el recibo, o no retiraren la remitida al domicilio postal o casilla dentro del plazo de 15 días (art.11 inc.4)

**b) Suspensión del plazo de Prescripción.**

La suspensión consiste en que el tiempo de prescripción deja de contarse mientras dura la circunstancia que produce la suspensión y, una vez que desaparece dicha circunstancia, se sigue contando hasta completar el plazo respectivo.

Los plazos de prescripción o caducidad del art.200 se suspenden, se paralizan, sin perder el tiempo transcurrido, en los siguientes casos:

- Se suspenden por todo el período en que el Servicio de Impuestos Internos se encuentra impedido de girar la totalidad o parte de los impuestos comprendidos en una liquidación cuyas partidas o elementos hayan sido objeto de una reclamación tributaria conforme al art.24 inc.2 (art.201 inc. final).

Este período comienza desde que el contribuyente presenta el reclamo. De este modo la suspensión se inicia con el reclamo y en caso que no exista, la suspensión no tiene lugar. La suspensión se mantiene

<sup>61</sup> Tampoco impide que se haga efectivo el aumento del plazo de prescripción si en la respectiva aUSA criminal por delito tributario se hubiere dictado sobreseimiento temporal. Corte de Apelaciones de Valdivia 20/04/1998 - ROL 8.567-98. En Boletín SII Agosto de 1998.

<sup>62</sup> También: “debe concluirse que se trata de una declaración maliciosamente falsa si se ha acreditado que el contribuyente utilizó facturas no fidedignas y/o falsas para respaldar el crédito fiscal declarado y no existe ningún antecedente que permite probar la efectividad material de las operaciones”. C.A. Arica, 8.9.99 rol 6463 Lafferte c/ SII-

hasta que se dicta la sentencia de primera instancia rechazando el reclamo<sup>63</sup>.

- La pérdida o inutilización de los libros de contabilidad suspenderá la prescripción establecida en el art.200 hasta la fecha en que los libros legalmente reconstituidos queden a disposición del Servicio (art.97 n°16.).

#### **4.2.- Prescripción de la Acción del Fisco para el Cobro de Impuestos.**

Por el transcurso del tiempo se extingue la acción del Fisco para perseguir el cumplimiento de la obligación tributaria. Esta es una verdadera prescripción ya que constituye un modo de extinguir la obligación tributaria, o lo que es lo mismo, la acción del Fisco para su cobro.

a) **Plazo**. Conforme al art.201 del C.T. el plazo de prescripción de la acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos es de tres años contados desde el pago la expiración del plazo legal para efectuar el pago.

Este plazo es de seis años tratándose de impuestos sujetos a declaración cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa<sup>64</sup>.

b) **Aumento del Plazo**. El plazo de prescripción de la acción del Fisco se entenderá aumentada en los mismos casos citados para el aumento del plazo de prescripción de la facultad fiscalizadora del SII, salvo el caso mencionado en el art.11 inc.4.

c) **Suspensión del Plazo**. El plazo de prescripción de la acción del Fisco se suspenderá también cuando el Servicio se encuentre impedido de girar la totalidad o parte de los impuestos comprendido en una liquidación cuyas partidas o elementos hayan sido objeto de una reclamación tributaria.

No es aplicable sin embargo la suspensión del art.97 n°16 toda vez que esta norma sólo aplica a los plazos del art.200.

Además, el art.103 de la Ley de Renta incisos 3 y 4 establece que la prescripción de las acciones de cobro de impuestos por parte del Fisco se suspenden, en caso que el contribuyente se ausente del país y por el tiempo que dure la ausencia. Transcurridos diez años no se tomará en cuenta la suspensión<sup>65</sup>.

#### **d) Interrupción del plazo de Prescripción.**

Por la ***interrupción*** de la prescripción se pierde el tiempo transcurrido con ocasión de un hecho establecido por la ley. Dicho de otro modo, por la interrupción se pierde todo el tiempo transcurrido a partir del hecho fijado por la ley, comenzando un nuevo plazo de prescripción.

La acción del Fisco para el cobro de impuestos se interrumpe en los siguientes casos:

#### **- Desde que intervenga reconocimiento u obligación escrita del contribuyente.**

En este caso la interrupción produce el efecto de que a la prescripción del Código tributario le sucede la prescripción de largo tiempo establecida en el art.2525 del Código Civil. En consecuencia, se inicia un nuevo período de tres años para la acción ejecutiva y de cinco años para la ordinaria. A los tres años la acción ejecutiva se convierte en ordinaria y subsiste como tal por dos años.

<sup>63</sup> Es la posición de Christian Aste: Curso de Código Tributario, Editorial de Aste, Santiago de Chile año 2002, pág.78. En el mismo sentido Circular 73 de fecha 17 de Octubre del año 2001 que trata sobre la materia.

<sup>64</sup> El impuesto territorial no es un impuesto de declaración y por tanto prescribe en tres años. Corte Suprema Fallos del Mes n°130, septiembre año 1969., pág.205.

<sup>65</sup> En nuestra opinión esta forma de suspensión sólo se refiere a las "acciones de cobro" y no a las facultades fiscalizadoras.

**- Desde que intervenga notificación administrativa de un giro o liquidación.**

En este caso empezará a correr un nuevo plazo de tres años, el cual sólo se interrumpirá por el reconocimiento u obligación escrita o por requerimiento judicial.

**- Desde que intervenga una demanda judicial,** es decir, desde que al contribuyente le es notificada una demanda judicial de cobro.-

**4.3.- Prescripción de las Sanciones Pecuniarias.**

En esta parte deben distinguirse:

- Las sanciones pecuniarias que acceden a impuestos adeudados prescriben el plazo de tres o seis años conforme al art.200 del Código tributario.
- Las sanciones pecuniarias que no accedan al pago de impuestos prescriben en el plazo de tres años contados desde que se cometió la infracción.

-

#### **4.4 Prescripción de los delitos tributarios.**

Conforme al art.114 las acciones penales corporales y las penas respectivas prescribirán de acuerdo a las normas señaladas en el Código Penal. Tratándose de delitos tributarios respecto de los cuales el Servicio no ha hecho uso de su facultad de iniciar un juicio criminal y solamente ha aplicado la multa, el mismo Servicio ha sostenido que tienen aplicación en este los plazos de prescripción del Código penal y no los plazos del art.200 del Código, tesis que en algunos casos ha sido acogido por la jurisprudencia.

#### **4.5.- Oportunidad para alegar la prescripción.**

Deben distinguirse varias situaciones:

- La regla general es que el contribuyente alegue la prescripción cuando reclame contra liquidación o giro de impuestos dentro del procedimiento general de reclamaciones establecido en los arts123 y ss. del C.T..
- Si al interponer el reclamo el contribuyente no alega la prescripción el Juez Tributario puede declararla de oficio conforme al art.136 inc.1 Además el contribuyente puede alegarla antes que se notifique la sentencia en primera instancia y antes de la vista de la causa en segunda instancia.
- Si el Servicio practica una liquidación o giro de impuestos de los cuales el contribuyente no reclama, podrá oponer la excepción de prescripción en el procedimiento ejecutivo de cobro conforme al art.177 inciso 2º del Código Tributario.

#### **4.5 Normas especiales de la Ley 18.320 que incentivan el cumplimiento tributario<sup>66</sup>.-**

La ley 18.320 de 1984 y modificada por las leyes 19.041, 19.506, 19.578 y 19.738 establece una serie de beneficios o incentivos para los contribuyentes del Impuesto al valor agregado IVA, los que tiene por objeto incentivar el cumplimiento de sus propias obligaciones.-

**a) Regla General.-** Se establece en primer término que el ejercicio de las facultades del Servicio de Impuestos Internos para examinar la exactitud de las declaraciones y verificar la correcta determinación y pagos mensuales de los impuestos contemplados en el decreto ley N° 825, de 1974, sobre IVA sólo podrá sujetarse a las normas contenidas en esta ley.

Se establece además que se procederá al examen y verificación de los últimos treinta y seis períodos mensuales por los cuales se presentó o debió presentarse declaración, anteriores a la fecha en que se notifique al contribuyente requiriéndolo a fin de que dentro del plazo señalado en el artículo 63º del Código Tributario, presente al Servicio los antecedentes correspondientes. Este examen o verificación también podrá comprender, pero únicamente para estos efectos y salvo lo señalado en el número 2º, todos aquellos antecedentes u operaciones generados en períodos anteriores, que sirvan para establecer la situación tributaria del contribuyente en los períodos bajo examen.

**b) Excepción.-** Sólo si del examen y verificación de los últimos treinta y seis períodos mensuales señalados en el número anterior se detectaren omisiones, retardos o irregularidades en la declaración, en la determinación o en el pago de los impuestos, podrá el Servicio proceder al examen y verificación de los períodos mensuales anteriores, dentro de los plazos de prescripción respectivos, y determinar en el mismo proceso de fiscalización, o en uno posterior, tributos omitidos, incluso

<sup>66</sup> Ver Circular 67 de fecha 26 de Septiembre del año 2001

aquellos que no pudieron determinarse anteriormente en atención a las normas de este artículo, y aplicar o perseguir la aplicación de las sanciones que sean procedentes conforme a la ley.

**b) Contraexcepción.** El Servicio se entenderá facultado para examinar o verificar todos los períodos comprendidos dentro de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200 del Código Tributario en los siguientes casos:

- Cuando, con posterioridad a la notificación señalada en el número 1º, el contribuyente presente declaraciones omitidas o formule declaraciones rectificatorias por los períodos tributarios mensuales que serán objeto de examen o verificación conforme a dicho número;
- En los casos de términos de giro; cuando se trate de establecer la exactitud de los antecedentes en que el contribuyente fundamente solicitudes de devolución o imputación de impuestos o de remanentes de crédito fiscal;
- En los casos de infracciones tributarias sancionadas con pena corporal;
- Cuando el contribuyente, dentro del plazo señalado en el N° 1, no presente los antecedentes requeridos en la notificación indicada en dicho número.

**c) Plazo de citación especial.-** El Servicio dispondrá del plazo fatal de seis meses para citar para los efectos referidos en el artículo 63 del Código Tributario, liquidar o formular giros por el lapso que se ha examinado contado desde el vencimiento del término que tiene el contribuyente para presentar los antecedentes requeridos en la notificación señalada en el N° 1

Podrán ser objeto de un nuevo examen y verificación por el Servicio, alguno o algunos de los períodos ya examinados que se encuentren comprendidos dentro de los últimos veinticuatro períodos mensuales, que son materia de una revisión conforme a las normas del N° 1º.

La interposición de reclamo por deficiencias determinadas por el Servicio al examinar o verificar los períodos mensuales a que alude el número 1º, no impedirá al Servicio efectuar el examen o verificación de los períodos mensuales a que se refiere el N° 2º y determinar en ellos diferencias de impuesto o aplicar sanciones; pero el cobro de los giros que al respecto se emitan, o el cumplimiento de las sanciones, se suspenderá hasta que se determine en forma definitiva la situación del contribuyente por los períodos mensuales mencionados en primer lugar, debiendo estarse sobre estas materias a lo que disponga la sentencia ejecutoriada que se pronuncie sobre el reclamo. Mientras éste se encuentre pendiente, se entenderá suspendida la prescripción de las acciones del Fisco.

#### **5.- La Remisión o perdón de la deuda.**

“La remisión es la condonación o el perdón de la deuda”. Se encuentra regulada por los arts.1652 a 1654 del Código Civil.

Conforme al art.17 n°22 de la Ley de la Renta no constituyen renta “las remisiones por ley de deudas, intereses y otras sanciones”.

Conforme al art.192 del Código Tributario el Tesorero general de la república se encuentra facultado para condonar total o parcialmente los intereses y sanciones por la mora en el pago de los impuestos sujetos a su cobranza, mediante normas o criterios de aplicación general.

Además, conforme a los arts.196 y 197 del Código Tributario el Tesorero general de la república está facultado para declarar incobrables los impuestos morosos que se hubieren girado y que cumplan las condiciones legales.

## **CAPITULO SEPTIMO**

### **INFRACCIONES Y DELITOS TRIBUTARIOS.**

#### **1.- Nociones Generales.-**

El Código Tributario en su Libro II contiene el estatuto general aplicable a la represión de las conductas ilícitas contrarias a las obligaciones tributarias, estableciendo las conductas que sean susceptibles de una sanción y el castigo o pena que merecen. Tales penas serán impuestas en definitiva por el Servicio, conforme a los procedimientos establecidos en el Título IV del Libro III, o por la justicia ordinaria.

El objetivo básico que se persigue con la descripción y castigo de estas conductas, fundamentalmente establecidas en el art.97, es el de proteger el patrimonio fiscal, asegurando la adecuada y normal recaudación de los tributos a los cuales el Fisco tiene derecho, y proteger a la vez la función o potestad tributaria, que deriva de la función pública económica que desarrolla el Estado.

El establecer cuáles o que tipo de conductas deben ser castigadas y reprimidas por ser contrarias a la ley tributaria, es una facultad del Estado que deriva de su potestad tributaria.

**2.- Definición General y Elementos.** Por infracción tributaria debemos entender **toda conducta contraria a una norma jurídico tributaria**. Es el incumplimiento por parte del contribuyente de una obligación, de un deber o de una prohibición tributaria sancionada por la ley.

Son elementos comunes en toda infracción tributaria:

a) **elemento material**: consiste en la conducta real positiva del individuo violando una obligación o un deber contenido en la norma tributaria. Esta conducta, descrita por la ley y que importa el incumplimiento de una obligación o deber, puede consistir en hacer lo prohibido o no hacer lo que la ley ordena<sup>67</sup>.

b) **elemento subjetivo**: Así como el elemento material de toda infracción tributaria dice relación con la conducta real o concreta del sujeto, el elemento subjetivo dice relación con la faz interna o volitiva del contribuyente infractor.

En este sentido, las **simples infracciones tributarias** se rigen por un principio de responsabilidad objetiva, y ello significa que basta la verificación de la conducta contraria a la ley para que la infracción se configure, sin que sea necesario imputar (y comprobar) negligencia o mala fe en la actuación del contribuyente.

En cambio, cuando la infracción tributaria reviste el carácter de **delito**, el aspecto subjetivo del contribuyente infractor cobrará relevancia, pues será necesario que él haya actuado con dolo, "maliciosamente" o "a sabiendas"<sup>68</sup> para que sea sujeto de una pena.

<sup>67</sup> Ej.: el no otorgamiento de guías de despacho, facturas, notas de crédito o boletas (art.97 n° 10). Se requiere que esta conducta, a la cual la ley castiga en razón del disvalor que representa, debe estar descrita por la ley y ello pues todo régimen sancionatorio debe ajustarse a un principio de legalidad ("no hay infracción sin ley", sin embargo ello no ocurre en todos los casos, y el mismo art.97 n° 10 castiga en general a "otras operaciones" para eludir el otorgamiento de boletas, lo que permite sancionar conductas no descritas expresamente por la ley menoscando el principio de seguridad jurídica).

<sup>68</sup> En Derecho se distinguen dos tipos de responsabilidades. La **responsabilidad subjetiva** tiene su fundamento en la culpa o dolo presente en el autor del daño, en consecuencia ella exige para que exista castigo que el autor sea responsable sea por actuar con culpa o negligencia, sea por actuar con dolo o mala fe. La **responsabilidad objetiva** en cambio tiene su fundamento en el riesgo creado y se basa en la causalidad y no en la responsabilidad, y quien ha causado el daño o a infringido una obligación es castigado con prescindencia de haber actuado con negligencia o con malicia.

c) **elemento coercitivo**: este elemento consiste en la sanción, la pena o el castigo que se asocia a la conducta ilícita descrita por la ley y que estará destinada a reprimirla.

Las sanciones pueden ser: a) Civiles: aquellas de carácter indemnizatorio y que se traducen en reajustes e intereses que fija la ley por la mora u omisión en el pago de un tributo (discutido); b) Administrativas: consisten en un castigo que se traducen en multas no convertibles en penas privativas o restrictivas de libertad; c) Penales: que consisten en penas privativas o restrictivas de libertad y multas convertibles a las penas anteriores.

**3.-Clasificación.** La infracción tributaria dentro del Código Tributario puede dividirse en:

**Simple infracciones tributarias administrativas.  
Delitos tributarios.**

#### **4 Simple infracciones tributarias administrativas.**

Ya se ha dicho que dentro de la relación jurídico tributaria se distingue la obligación principal (el pago del impuesto) y las obligaciones accesorias, que son también consecuencia de la potestad impositiva del Estado, y que consisten en deberes formales administrativos o deberes de colaboración para con el órgano fiscalizador.

Las obligaciones accesorias aparecen impuestas con prescindencia de la obligación de pagar el impuesto y su incumplimiento constituye generalmente una simple infracción tributaria<sup>69</sup>.

La simple infracción tributaria administrativa o “mera infracción” o “contravención” es **toda violación de una norma tributaria que la ley castiga con una sanción pecuniaria.**

Este tipo de infracciones se distinguirá del delito tributario en razón de los siguientes aspectos:

a) la ley impone a este tipo de infracciones una sanción pecuniaria, de multa o incluso clausura<sup>70</sup> y no una pena corporal privativa o restrictiva de libertad;

b) la sanción es impuesta por vía mixta, es decir en una propia instancia por la propia administración, y en segunda instancia por la justicia ordinaria (Corte de Apelaciones), en tanto que los delitos tributarios son de la competencia exclusiva de la justicia ordinaria;

c) las simples infracciones tienen su fundamento en la responsabilidad objetiva, es decir, este tipo de ilícitos se configuran con sola comprobación de la conducta material típica, sin que sea necesario comprobar culpa o malicia o dolo en el infractor.

#### **5.- Normas comunes a las simples infracciones administrativas.**

**5.1 Responsable de los sanciones.** De las sanciones pecuniarias responden el contribuyente y las demás personas legalmente obligadas (art.98). Las sanciones corporales y los apremios, en su caso, se aplicarán a quien debió cumplir

<sup>69</sup> Existe acuerdo en la doctrina que estas infracciones no deben criminalizarse, es decir, su incumplimiento no debe importar el castigo por medio de una pena privativa o restrictiva de libertad, y que sólo se deben dar la categoría de delitos a las conductas que importan una defraudación tributaria, es decir, una evasión dolosa de impuestos.

<sup>70</sup> El SII ha dispuesto que en la aplicación de la clausura sólo se consideran para la duración del castigo aquellos días en los que el contribuyente desempeña su actividad, y por tanto no se imputarán a su cómputo los días en que el contribuyente no ejerce actividad de su giro. Circular N° 72, del 27 de Noviembre de 1997, actual Circular 36 del 31 de Mayo del 2000. Criterio aceptado por la Corte Suprema en sentencia del 23/3/1998, Recurso de Apelación - Rol 5.044-97, en Boletín del SII Abril de 1998.

la obligación y, tratándose de personas jurídicas, a los gerentes, administradores o a quienes hagan las veces de éstos y a los socios a quienes corresponda dicho cumplimiento (art.99)

**5.2 Independencia de la acción penal.** El ejercicio de la acción penal es independiente de la acción de determinación y cobro de impuestos (art.105).

**5.2 Rebaja o suspensión de sanciones pecuniarias** Las sanciones pecuniarias podrán ser remitidas, rebajadas o suspendidas, a juicio exclusivo del Director Regional si el contribuyente probare que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la acción u omisión en que hubiere incurrido o si el implicado se ha denunciado y confesado la infracción y sus circunstancias. El Director Regional podrá anular las denuncias notificadas por infracciones que no constituyan amenazas para el interés fiscal u omitir los giros de las multas que se apliquen en estos casos, de acuerdo a normas o criterios de general aplicación que fije el Director (art.106).

**5.3 Criterios para la aplicación de las sanciones del Servicio.** Conforme al art.107 Las sanciones que el Servicio imponga se aplicarán dentro de los márgenes que correspondan, tomando en consideración:

- 1º.- La calidad de reincidente en infracción de la misma especie.
- 2º.- La calidad de reincidente en otras infracciones semejantes.
- 3º.- El grado de cultura del infractor.
- 4º.- El conocimiento que hubiere o pudiese haber tenido de la obligación legal infringida.
- 5º.- El perjuicio fiscal que pudiese derivarse de la infracción.
- 6º.- La cooperación que el infractor prestare para esclarecer su situación.
- 7º.- El grado de negligencia o el dolo que hubiere mediado en el acto u omisión.
- 8º.- Otros antecedentes análogos a los anteriores o que parezca justo tomar en consideración atendida la naturaleza de la infracción y sus circunstancias.

**5.4 Eficacia de los actos y contratos no obstante las infracciones tributarias.** Una norma general de suma importancia se encuentra contemplada en el art.108 que señala que las infracciones a las obligaciones tributarias no producirán nulidad de los actos o contratos en que ellas incidan, sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda, de conformidad a la ley, a los contribuyentes, ministros de fe o funcionarios por el pago de los impuestos, intereses y sanciones que procedan.

**ARTICULO 109.-** Toda infracción a las normas tributarias que no tenga señalada una sanción específica, será sancionada con multa no inferior a un uno por ciento ni superior a un cien por ciento de una unidad tributaria anual, o hasta del triple del impuesto eludido si la contravención tiene como consecuencia la evasión del impuesto.

Las multas establecidas en el presente Código no estarán afectas a ninguno de los recargos actualmente establecidos en disposiciones legales y aquéllas que deban calcularse sobre los impuestos adeudados, se determinarán sobre los impuestos reajustados según la norma establecida en el artículo 53.

## **6.- Delitos tributarios.**

**6.1 Concepto.-** Delito tributario es toda acción u omisión dolosa destinada a eludir el cumplimiento de una obligación tributaria castigada por la ley con pena corporal.

Los delitos tributarios consisten en transgresiones de una mayor gravedad, a los cuales la ley establece penalidades especiales que en nuestro derecho consisten en penas corporales privativas o restrictivas de libertad<sup>71</sup>.

Esta clase de ilícitos corresponderá generalmente a fraudes tributarios, es decir aquellas conductas que constituyen un conjunto de maniobras dolosas que los contribuyentes adoptan para lograr una minoración de los impuestos que deben satisfacer.

Para el Servicio fraude tributario constituye toda acción u omisión, subterfugio o engaño que ejecuta una persona tendiente a ocultar o desfigurar o disminuir las operaciones realizadas a burlar el impuesto a que están legalmente sujetos. (ejemplos: arts.97 n°4,5, 8).

Sin embargo, no todos los delitos tributarios constituyen fraudes, pues también existen delitos formales constituidos por la reiteración de infracciones administrativas en los que no se comprende el dolo (art.97 n°12, 13, 14, 18).

### **6.2 Elementos del delito tributario.**

Dijimos que el delito tributario es la acción u omisión dolosa castigada por la ley con pena corporal, y para que se configure es necesario:

#### **a) que el contribuyente realice una acción u omisión típica.**

Es decir, es necesario, que el contribuyente realice la conducta de acción u omisión descrita por la ley al configurar el delito. Ello no constituye más que la aplicación del principio de legalidad (no hay delito sin ley que lo establezca).

Es aquí donde encontraremos una faz objetiva y una faz subjetiva. La objetiva dice realización con la conducta concreta del individuo que debe concordar con la conducta establecida por la ley para configurar el delito.

El dolo en el actuar del contribuyente infractor. Además, dentro de la faz subjetiva, es necesario que el sujeto realice la conducta típica con dolo, a sabiendas o maliciosamente.

Se define el dolo como la determinación de la voluntad hacia el delito, implica que el sujeto ha resuelto libre y conscientemente cometer el delito, comprendiendo y queriendo la criminalidad del acto que ejecuta. En los delitos tributarios el dolo consistirá en la intención de defraudar los intereses fiscales<sup>72</sup>.

Prueba del dolo. Los artículos 1 inc.1° y 2°y el art.2 del Código Penal señala:

Art.1 Es delito toda acción u omisión voluntaria penada por la ley.

Las acciones u omisiones penadas por la ley se reputan siempre voluntarias, a no ser que conste lo contrario.

Art.2 Las acciones u omisiones que cometidas con dolo o malicia importarían un delito, constituyen cuasidelito si sólo hay culpa en el que las comete.

El inciso 1 del art.1 al señalar que las acciones y omisiones que se castigan deben ser voluntarias nos está indicando que ellas deben ser dolosas. El inciso 2 de la misma norma contiene una presunción simplemente legal de dolo, la cual admite prueba en contrario<sup>73</sup>.

<sup>71</sup> Son privativas de libertad la prisión o reclusión, y restrictivas de libertad la relegación (v. art.97 n° 8, 12)

<sup>72</sup>Ya hemos dicho que existen delitos formales, en los cuales no se evidencia el elemento dolo o faz subjetiva.

<sup>73</sup> No significa esta presunción, aplicable en materia tributaria, que el contribuyente sea obligado a probar que ha obrado sin malicia o dolosamente. El proceso criminal tendrá por objetivo determinar la verdad y en tal sentido el juez se encuentra obligado a investigar con igual celo no sólo los hechos que establecen y agravan la responsabilidad del contribuyente, sino también las que lo eximan, atenúen o extingan.

Es posible comprobar que los tipos delictivos que establece el Código Tributario ordenan que, para configurar el delito, el contribuyente o infractor, ha tenido que actuar “maliciosamente” (art.97 n° 4, 5), “a sabiendas” (97 n° 8), con “falsedad o actos dolosos” (art.100.). Si el Código Penal establece en

b) **es necesario que dicha conducta sea antijurídica**

Es decir contraria al ordenamiento jurídico en su conjunto, sin que existan causales que eximan al infractor de su responsabilidad.

Lo anterior se debe a que el ordenamiento jurídico no sólo establece deberes y obligaciones y las sanciones para el incumplimiento de ellas, sino que también establece causales de justificación, por las cuales no obstante cometerse una acción ilícita típica, ella no es castigada.

Las causales de justificación generales están establecidas en el art.10 del Código Penal<sup>74</sup>. El Código Tributario contempla como causal de justificación especial la circunstancia de ser el infractor de escasos recursos pecuniarios, que por su insuficiente ilustración u otra causa justificada haga presumir que ha tenido un conocimiento imperfecto de las normas infringidas (art. 107).

c) **por último es necesario que la conducta típica y antijurídica sea además culpable.**

Con ello se quiere significar que para que se configure plenamente el delito tributario, es necesario que el delincuente haya ejecutado el hecho típico y antijurídico no obstante que en la situación concreta pudo someterse a los mandatos y prohibiciones del derecho.

Es así entonces que el sujeto no será culpable, y por tanto no cometerá delito alguno, si es inimputable (loco o demente, privado de razón, menor de 16 años, mayor de 16 y menor de 18 obrando sin discernimiento) o bien si no es posible exigirle otra conducta (por fuerza irresistible o miedo insuperable)<sup>75</sup>.

## **7. Reglas comunes a los delitos tributarios**

### **7.1 Causal de exención especial.**

Conforme al art.110, en los procesos criminales generados por infracciones de las disposiciones tributarias, podrá constituir la causal de exención de responsabilidad penal contemplada en el N° 12 del artículo 10° del Código Penal o, en su defecto, la causal atenuante a que se refiere el número 1° del artículo 11° de ese cuerpo de leyes, la circunstancia de que el infractor de escasos recursos pecuniarios, por su insuficiente ilustración o por alguna otra causa justificada, haga presumir que ha tenido un conocimiento imperfecto del alcance de las normas infringidas. El tribunal apreciará en conciencia los hechos constitutivos de la causal eximente o atenuante.

### **7.2 Circunstancias atenuantes y agravantes especiales en materia tributaria.**

En el artículo 111 se contienen normas especiales de responsabilidad penal en materia tributaria.

En los procesos criminales generados por infracción a las normas tributarias, la circunstancia de que el hecho punible no haya acarreado perjuicio al interés fiscal,

---

su art.1 que el delito ha de ser cometido en forma “voluntaria”, es decir, dolosamente, y su inc.2 contempla una presunción de dolo, cabe preguntarse por qué razón el Código Tributario ha exigido además que se obre con dolo o maliciosamente para que ocurra el delito. Para algunos la reiteración del requisito de dolo tanto en el Código Penal como en el Código Tributario no es más que un pleonismo. Para Angela Radovic el que el C. T. aluda al dolo significa que el juez debe conceder particular atención a la prueba de este elemento del delito, quedando descartada la posibilidad de bastarse con la sola presunción del art.1 del Código Penal (“Sistema Sancionatorio Tributario. Infracciones y Delitos. Jurídica de Chile, 1994). Según otros, con las expresiones “maliciosamente” o “a sabiendas” se exige que el delincuente actúe con un dolo específico, con una intencionalidad específica de evadir impuestos.

<sup>74</sup> Ellas no tiene mayores posibilidades de aplicación en derecho tributario (Ej. el que incurriere en alguna omisión hallándose impedido por causa legítima e insuperable art. 10, n° 12).

<sup>75</sup> Art.10 n°1,2,3,9,.

como también el haberse pagado el impuesto debido, sus intereses y sanciones pecuniarias, serán **causales atenuantes** de responsabilidad penal.

Constituirá **circunstancia agravante** de responsabilidad penal el que el delincuente haya utilizado, para la comisión del hecho punible, asesoría tributaria, documentación falsa, fraudulenta o adulterada, o se haya concertado con otros para realizarlo.

Igualmente constituirá circunstancia agravante de responsabilidad penal que el delincuente teniendo la calidad de productor, no haya emitido facturas, facilitando de este modo la evasión tributaria de otros contribuyentes<sup>76</sup>.

**7.3 Reiteración de delitos.** Conforme al art. 112 en los casos de reiteración de infracciones a las leyes tributarias sancionadas con pena corporal, se aplicará la pena correspondiente a las diversas infracciones, estimadas como un solo delito, aumentándola, en su caso, conforme a lo dispuesto en el artículo 351 del Código Procesal Penal.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el N° 10 del artículo 97 en los demás casos de infracciones a las leyes tributarias, sancionadas con pena corporal, se entenderá que existe reiteración cuando se incurra en cualquiera de ellas en más de un ejercicio comercial anual.

### **7.- Análisis especial de algunas infracciones administrativas.**

#### **7. 1.- Art. 97 N° 1**

"El retardo u omisión en la presentación de declaraciones, informes, o solicitudes de inscripciones en roles o registros obligatorios, que no constituyan la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto".

Ej. No declaración de iniciación de actividades.

#### **Requisitos de la infracción**

a.- Que se retarde u omita la presentación de informes o registros obligatorios.

b.- Que dichos antecedentes no constituyan la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto.

#### **7. 2.- 97 N°2**

"El retardo u omisión en la presentación de declaraciones o informes, que constituyan la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto..."

"El retardo u omisión en la presentación de declaraciones que no impliquen la obligación de efectuar un pago Inmediato, por estar cubierto el impuesto a juicio del contribuyente, pero que puedan constituir la base inmediata para determinar o liquidar un impuesto.

Ej No presentación de declaración formulario 22, sobre impuesto a la renta.'

#### **Requisitos de la infracción.**

a.- Que se retarde u omita la presentación de declaraciones o informes.

b.- Que dichas declaraciones o informes constituyan la base para determinar o liquidar un impuesto.

#### **7.3 Art. 97 N°3.**

"La declaración incompleta o errónea, la omisión de balances o documentos anexos a la declaración o la presentación incompleta de éstos que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda, a menos que el contribuyente pruebe haber empleado la debida diligencia..."

<sup>76</sup> V.gr. el sólo hecho de estar acreditado que se utilizó en un delito tributario una factura que nunca fue timbrada por el SII y en la cual sin embargo aparece un timbre es suficiente para configurar esta agravante. Cf. RDJ, tomo 88, no.2, 1991, secc. iv, pag. 60 y Fallos del Mes n°391, mes de Junio, pág.228..

Requisitos de la infracción.

- a.- Que la declaración se presente.
- b. - Que dicha declaración sea incompleta o errónea.
- c.- Que la declaración induzca a una liquidación impositiva inferior al que corresponda.

**7. 4. - Art. 97 N°6.**

"La no exhibición de libros de contabilidad o de libros auxiliares y otros documentos exigidos por la Dirección Regional conforme las disposiciones legales, la oposición a la fiscalización efectuada por los funcionarios fiscalizadores del Servicio.

Requisitos de la infracción:

- a. No exhibir los libros y documentos contables a los fiscalizadores,
- b. Oponerse a la fiscalización

**7.5.- Art. 97 N° 7.**

"El hecho de no llevar contabilidad o los libros auxiliares exigidos por la Dirección Regional de acuerdo con las disposiciones legales o de mantenerlos atrasados, o de llevarlos en forma distinta a la ordenada o autorizada por la ley..."

Requisitos de la infracción.

- a. - No llevar contabilidad o documentos auxiliares, o
- b.- Llevarlos atrasados o en forma distinta a la ordenada o autorizada por la ley.

**7.6 .- Art. 97 N° 10.**

"El no otorgamiento de guías de despacho, de facturas, notas de crédito, notas de débito, o boletas, en los casos y en la forma exigidos por las leyes, el uso de facturas, notas de crédito, notas de débito, o guías de despacho sin timbre, uso de boletas no autorizadas...."

Requisitos de la infracción.

- a.- Encontrarse afecto a impuesto, y
- b.- No otorgar documentos tributarios, u otorgarlos sin dar cumplimiento a los requisitos exigidos por la ley<sup>77</sup>.

**7. 7.- Art. 97 N° 11.**

"El retardo en enterar en Tesorería impuestos sujetos a retención o recargo..."  
Ej. Retardo en declarar y pagar el IVA o el Impuesto único al trabajo dependiente.

Requisitos de la infracción:

- a.- Pagar a Tesorería con retraso
- b.- Impuestos sujetos a retención o recargo. Se discute si el IVA es un impuesto de retención o de recargo en todas su fases, o sólo en el débito. Nosotros creemos que es un impuesto de recargo en el débito no en el crédito, pues en el crédito el Impuesto no se recarga se soporta.

**7.8. - Art. 97 N° 15.**

<sup>77</sup> RDJ. T.88, no.1, 1991, sección segunda, pag.1. Si la guía de despacho ha sido extendida pero se omitió señalar la fecha de su expedición proceder sancionar dicha omisión conforme al art.109 y no conforme al art.97 n°10.- Según este criterio hay algunas infracciones relacionadas con guías de despacho y otros documentos que claramente tienen o implican un gran riesgo de evasión tributaria, con perjuicio del patrimonio fiscal, que es lo que la ley pretende evitar, pero hay otras que no tienen esa potencialidad y a lo mas implican impericia o negligencia. En igual sentido se ha fallado en el caso de omitir en la factura el detalle de la mercadería (s. Corte Suprema, Revista Fallos del Mes n°278, mes de Enero, año 1982, pág.599).

"El incumplimiento de cualquiera de las obligaciones establecidas en los art. 34 y 60 inciso penúltimo...."

Requisitos de la infracción:

- a.- No asistir a una citación del SII; y
- b.- Que la citación se funde en el artículo 34 o 60 inciso penúltimo del Código Tributario.

7. 9.- **Art. 97 N°16.**

"La pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionadas con las actividades afectas a cualquier impuesto.....a menos que la pérdida o inutilización sea calificada de fortuita por el Director Regional.."

Requisitos de la infracción:

- a.- Estar obligado a llevar libros contables; y
- b.- Perderlos o inutilizarlos, o perder o inutilizar sus documentos respaldatorios.

7.10.- **Art. 97 N°17.**

"La movilización o traslado de bienes corporales muebles ... . sin la correspondiente guía de despacho o factura"

Requisitos de la infracción -

- a.- Estar afecto a IVA; y
- b.- Trasladar bienes corporales muebles sin guía de despacho o factura.

7.11. - **Art. 97 N° 19.**

"El incumplimiento de la obligación de exigir el otorgamiento de factura o boleta en su caso....."

Requisitos de la infracción.

- a.- Haber realizado una compra o contratado un servicio.
- b.- No exigir la entrega de boleta o factura.

7. 12.- **Art. 97 N° 20.-**

"La deducción como gasto o uso del crédito fiscal que efectúen, en forma reiterada, los contribuyentes del impuesto de Primera categoría de la Ley de la Renta, que no sean sociedades anónimas abiertas, de desembolsos que sean rechazados o que no den derecho a dicho crédito"

Requisitos de la infracción.

- a.- Ser contribuyente del impuesto de Primera Categoría y/o de IVA;
- b.- Rebajar reiteradamente como gano gasto o utilizar como crédito desembolsos que no dan derecho a gasto o crédito.-

7. 13.- **Infracción genérica. Art.100.**

"toda infracción que no tenga señalada una sanción específica, será sancionada con ....."

**8.- Análisis Especial de Algunos Delitos Tributarios.**

**8.1.- Art. 97 N°4.**

"Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas....."

Requisitos.

- a.- Ser contribuyente. A menos que la inculpación sea como cómplice o encubridor.
- b.- Haber presentado una declaración de impuesto Incompleta o falsa o las otras conductas descritas en la norma.

c.- Haber actuado dolosamente. El dolo supone la concurrencia de un elemento cognoscitivo, que supone el querer el hecho punible. En la especie, proponerse la evasión. Y un elemento volitivo, materializado en la realización de una conducta idónea a la concreción de ese objetivo dañoso.

Por ejemplo: sub-declarar los débitos fiscales, excluir determinados ingresos de la declaración, etc.<sup>78</sup>

**8. 2.-Art. 97 N°5.**

"La omisión maliciosa de declaraciones exigidas por las leyes tributarios para la determinación o liquidación de un impuesto, en que incurran el contribuyente...."

Requisitos de la infracción.

- a.- Ser contribuyente. Estar obligado a declarar, y no hacerlo.
- b.- Actuar con dolo.

**8. 3.- Art. 97 N°8.**

"El comercio ejercido a sabiendas sobre mercaderías, valores, o especies de cualquiera naturaleza sin que se hayan cumplido las exigencias legales relativas a su declaración y pago de los impuestos que graven su producción o comercio.."

Requisitos de la infracción.

- a.- Ejercer el comercio, sin dar cumplimiento a las exigencias legales.
- b.- Actuar dolosamente.

**8. 4.-Art. 97 N°9.**

"El ejercicio efectivamente clandestino del comercio o de la Industria..."

Requisitos de la infracción

- a.- Ejercer el comercio en forma clandestina.
- b.- Actuar con dolo.

**8. 5.- Art. 97 N°12.**

"La reapertura de un establecimiento comercial o industrial o de la sección que corresponda, con violación de una clausura impuesta por el Servicio".

Requisitos de la infracción

- a.- Reabrir un negocio clausurado por Impuestos Internos.
- b. - Actuar con dolo. No puede presumirse la responsabilidad penal.

**8.6 - Art. 97 N°13.**

" La destrucción o alteración de los sellos o cerraduras puestos por el Servicio, o la realización de cualquiera otra operación destinada a desvirtuar la aposición de sellos o cerraduras..."

Requisitos de la infracción.

- a.- Destruir o alterar los sellos o cerraduras puestas por el Servicio de Impuestos Internos.
- b.- Actuar con dolo. Aunque no puede presumirse la responsabilidad penal, la ley tributaria fija una presunción simplemente legal de responsabilidad.

Como este delito se comete generalmente para reabrir el negocio, se sanciona junto a este como un solo delito.

**8.7.- Art. 97 N° 14.**

"La sustracción, ocultación, o enajenación de especies que queden retenidas en poder del presunto infractor, en caso de que se hayan adoptado medidas conservativas..".

<sup>78</sup> No corresponde el pago de una multa conforme al art.97 n°4 inciso 1 y 3 si se ha perpetrado delito en grado de tentativa o frustración respectivamente. Cf. RDJ, tomo 88, n°2, 1991, Secc. IV, Pág. 87.

**8.8.- Art. 97 N°18.**

“Los que compren y vendan fajas de control de Impuestos o entradas de espectáculos públicos en forma ilícita....”

**8.9 art.97 n°22**

“El que maliciosamente utilizare los cuños verdaderos u otros medios tecnológicos de autorización del Servicio para defraudar al Fisco”.

**8.10 art.97 n°23**

“El que maliciosamente proporcionare datos o antecedentes falsos en la declaración inicial de actividades o en sus modificaciones o en las declaraciones exigidas con el objeto de obtener autorización de documentación tributaria”

“El que concertado facilitare los medios para que en las referidas presentaciones se incluyan maliciosamente datos o antecedentes falsos”

**Clasificación de los Delitos Tributarios atendiendo a la persona que los comete.**

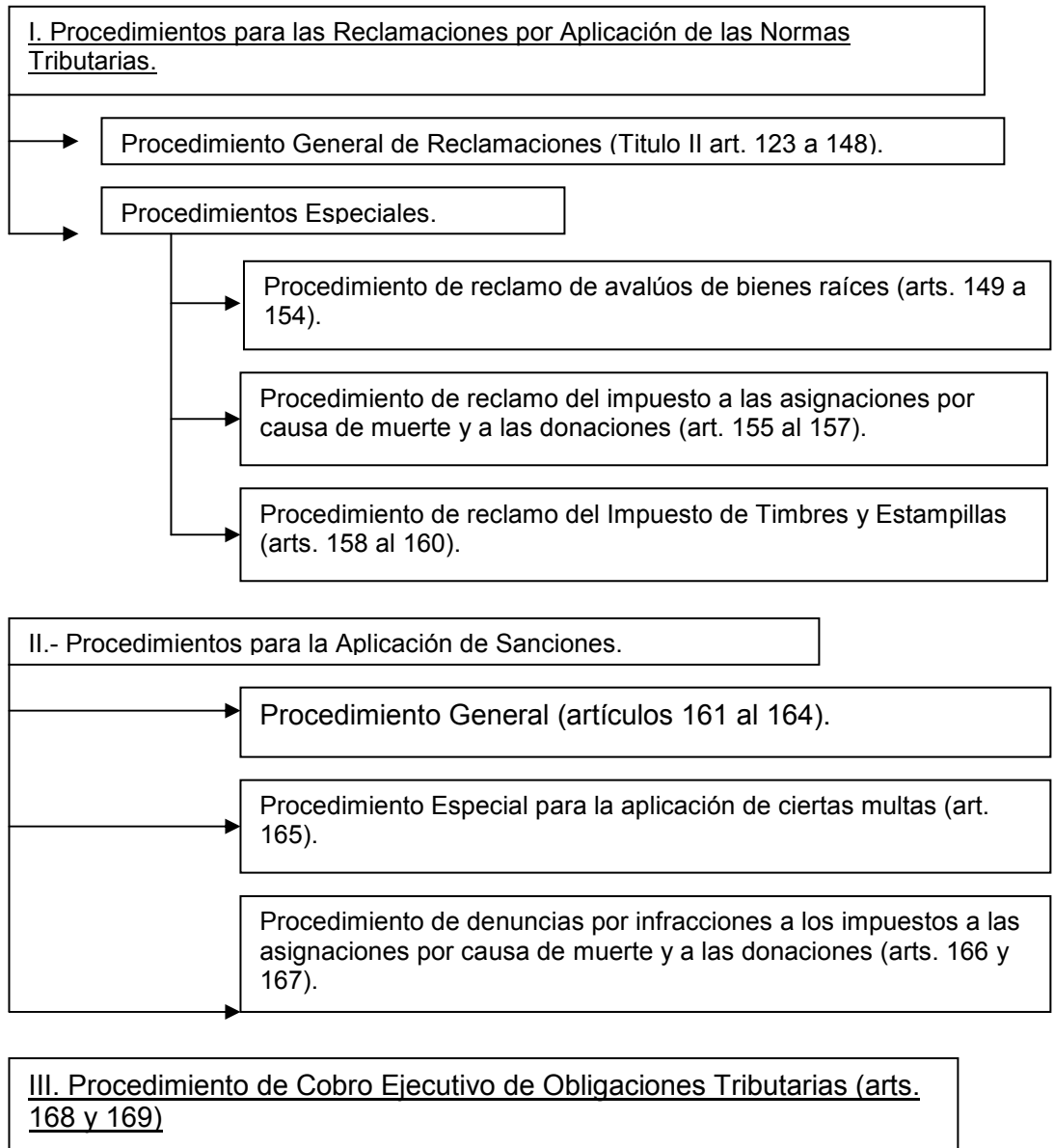
- 1.- Las cometidas por el contribuyente (artículo 97 del C. T.)-
- 2.- Las cometidas por el contador (artículo 100 C. T.).
- 3.- Las cometidas por funcionarios del servicio (artículo 101 C. T.).
- 4.- Las cometidas por otros funcionarios públicos o municipales (artículo 102 C. T.).
- 5.- Las cometidas por los notarios, los conservadores y otras infracciones genéricas (artículos 103 al 109 C. T.).

## CAPITULO OCTAVO

### PROCEDIMIENTOS DE RECLAMACIONES

#### I.- INTRODUCCIÓN

**1.- Clases de procedimientos.** En el Libro III del Código Tributario podemos reconocer las siguientes clases de procedimientos:



Los procedimientos señalados tienen el carácter de jurisdiccionales, pues en ellos el Director Regional (Juez Tributario) actúa como juez contencioso administrativo de primera instancia. Existen además procedimientos simplemente administrativos, en los que el Director Regional actúa en su carácter de funcionario y no de Juez. En estos últimos casos el contribuyente ejercita ciertos derechos o solicita al D. R. el ejercicio de sus facultades exclusivas, como por ejemplo: a) solicita la devolución de impuestos<sup>79</sup>; b) la corrección de los vicios o errores

<sup>79</sup> Art. 126 del C. T.

manifiestos en una liquidación o giro; c) la condonación de intereses penales o multas.

**2.- Nociones generales.** Por “Juicio” debemos entender la contienda o controversia jurídica, actual entre partes y que se somete al conocimiento y fallo de un Tribunal. Los elementos esenciales de todo juicio son:

- a) el Tribunal que conoce de la contienda y que debe fallarla,
- b) las partes, es decir, el demandante y demandado,
- c) la controversia jurídica actual.

Junto a estos elementos, debemos entender que son condiciones de validez esenciales de todo juicio las siguientes:

- a) que el tribunal que lo conoce sea competente, es decir que conozca del juicio actuando dentro de la esfera de sus atribuciones,
- b) que las partes litigantes sean capaces para comparecer al juicio,
- c) que se observen las formalidades establecidas por la ley para la validez de los actos que constituyen el juicio.

Todo juicio se desarrollará a través de un conjunto de actos procesales que estarán encadenados unos con otros en un orden armónico señalado por la ley. En el procedimiento general de reclamaciones podemos decir que el acto procesal inicial será el **reclamo** y el acto procesal final será la **sentencia**<sup>80</sup>.

El conjunto de actos procesales mediante el cual se desarrolla la contienda, ya sea que emanen de las partes o del Tribunal, recibirá el nombre de “procedimiento”. Dicho de otro modo, puede decirse que el procedimiento es la forma o modo como se desarrolla la controversia a través de los diversos trámites que señala la ley para cada caso.

La finalidad del juicio será obtener una sentencia con “autoridad de cosa juzgada”, y ello quiere decir que dicha sentencia podrá hacerse cumplir forzosamente, en el caso que la parte vencida no acceda a cumplirla voluntariamente, y, además, se resolverá la materia del juicio en forma definitiva, sin que las partes tengan la posibilidad de volver a discutirla en el futuro.

## **II.- PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES**

### **1.- Introducción.**

1.1 **Normas aplicables:** arts 123 y ss. del Código Tributario (C T). Conforme a lo establecido en el artículo 148, se aplican supletoriamente las normas establecidas en el Libro I del Código de Procedimiento Civil.

Si bien constituye un procedimiento especial de reclamación en relación al derecho común, este es un procedimiento común desde el punto de vista tributario.

1.2 **Juez Tributario competente.** Para conocer del procedimiento general de reclamación será competente por regla general el Director Regional de la unidad del Servicio que emitió la liquidación o el giro o que dictó la resolución en contra de la cual se reclama.<sup>81</sup>

1.3 **Plazos:** El art. 131 establece que los plazos de días que se establecen en el Libro III comprenderán sólo los días hábiles. No se considerarán inhábiles para

<sup>80</sup> Se sostiene que la liquidación tiene el carácter de una demanda y la reclamación del contribuyente, impugnando los cargos de aquella liquidación, es su contestación. Nosotros Estimamos lo contrario, cf. Gaceta Jurídica, no. 40, 1983, pág. 128, Gaceta Jurídica, n°41, 1983, pág. 100

<sup>81</sup> Art. 115 del C. T. Si dicha liquidación, giro o resolución es dictada por unidades de la Dirección Nacional el reclamo se interpondrá ante el D. R. del domicilio del contribuyente que reclama al momento de ser notificado de revisión, de citación, de liquidación o de giro.

tales efectos ni para practicar las actuaciones y notificaciones que procedan los días del feriado judicial (que comprende el mes de febrero) (art. 10).

En esta clase de juicio no procede el llamado “abandono de la instancia”, hoy abandono del procedimiento (art. 146 C T)<sup>82</sup>.

## **2. Materias Susceptibles de Reclamación.**

Conforme al art. 124 del C T puede reclamarse:

**a) de la totalidad o alguna de las partidas o elementos de una liquidación.** Puede entonces reclamarse de toda la liquidación, o aceptarse algunas partidas y reclamar otras.

**b) de la totalidad o alguna de las partidas de un giro.** La posibilidad de reclamar contra el giro es limitada ya que:

i) si el giro ha sido precedido de una liquidación, no podrá reclamarse de éste a menos que no se conforme a la liquidación que le haya servido de antecedente.

ii) si el impuesto se ha girado sin mediar liquidación, en este caso es evidente que puede ser susceptible de un reclamo.

**c) de un pago.** También es limitado ya que si ha precedido giro, solo podrá reclamarse cuando el pago no se conforme con el giro.<sup>83</sup>

**d) de las resoluciones que inciden en el pago de un impuesto o en los elementos que sirven para determinarlo.** Resulta también difícil ejemplificar estos casos ya que lo normal es que tales resoluciones en definitiva originen una liquidación<sup>84</sup>.

**e) de la resolución del Director Regional que deniegue una petición de devolución de impuestos solicitada conforme al art. 126 n° 1, 2 y 3 del C.T.**

<sup>82</sup> El art.146 se refiere sólo a las reclamaciones materia “del presente Título”, es decir del Título II que contiene el procedimiento general de reclamaciones. Igual norma debe creemos se aplica a los procedimientos de aplicación de sanciones contemplado en los arts.161 y 165 y ello por aplicación del art.161 n°9 y 165 n°6.- En el procedimiento de cobro ejecutivo de las obligaciones tributarias contemplado en el Título V del Libro III, arts.168 y ss. son plenamente aplicables las normas sobre abandono del procedimiento según lo dispuesto en el art.201 inc.4 a contrario sensu.- Cf. Gaceta Jurídica, 155, pág. 118

<sup>83</sup> Entendemos que si no ha precedido giro sólo puede reclamarse directamente del pago. En la práctica es difícil concebir un caso en que puede reclamarse directamente del pago hecho por el contribuyente pues: a) lo normal es que se pague precisamente lo que dice el giro; sin embargo bien podrían producirse diferencias entre el giro y el pago o solo en el pago en relación con los recargos (reajustes, intereses y multas) ya que pueden haber sido mal calculados, sea por Tesorerías, sea por el contribuyente; y b) es difícil concebir el reclamo pues si el contribuyente por error u otro motivo hizo un pago indebido tiene la posibilidad de pedir la devolución conforme al art. 126, cuyo plazo es superior al plazo para reclamar y no es necesario reclamar previamente del pago y luego pedir devolución.

<sup>84</sup> Por ejemplo, el caso de una resolución que clasifica a un determinado contribuyente en 1ª categoría y no en 2ª categoría. En la práctica tal calificación se hará al fiscalizarlo y se traducirá en una liquidación por las diferencias de impuestos derivados de la distinta clasificación. Lo mismo ocurre respecto de la clasificación que pueda hacer el servicio en cuanto a que una actividad es comercial, minera o en cuanto a la concurrencia o no de la noción de habitualidad en el IVA.

En otras palabras es difícil que se dicte alguna resolución que incida en los elementos que sirven de base para determinar el impuesto y que no se traduzca en una liquidación. Tal vez podría darse en aquellos casos en que el contribuyente pueda recabar un pronunciamiento (que no sea interpretación) del Servicio en determinadas materias, por ejemplo, el contribuyente solicita se considere un régimen de depreciación especial atendido el uso real del bien y el Servicio se niega. Podría reclamar ya que tal negativa se traduce en una menor deducción de la base imponible del impuesto de 1ª categoría.

### **3. Materias no susceptibles de reclamación (art. 126.)**

#### **a) peticiones de devolución de impuestos cuyo fundamento sea:**

- i) corregir errores propios del contribuyente;
- ii) Obtener la restitución de sumas pagadas en exceso o indebidamente a título de impuestos, reajustes, intereses y multas;
- iii) la restitución de tributos que ordenen las leyes de fomento o que establecen franquicias tributarias.

Estas solicitudes de devolución deben presentarse dentro del plazo de tres años contados desde el acto o hecho que le sirva de fundamento, y la resolución que resuelve tal solicitud si es reclamable conforme a este procedimiento.

Conviene además analizar en esta parte el art. 128, el cual ordena:

Art.128 Las sumas que un contribuyente haya trasladado o recargado indebidamente o en exceso, por concepto de impuestos, deberán ser enteradas en arcas fiscales, no pudiendo solicitarse su devolución sino en los casos en que se acredite fehacientemente, a juicio exclusivo del Director Regional, haberse restituido dichas sumas a las personas que efectivamente soportaron el gravamen indebido.

La norma transcrita sólo es aplicable a los casos de impuestos de traslación y recargo, cuando el “sujeto pasivo”, “contribuyente de jure” o “contribuyente de derecho” solicita la devolución de los impuestos que ha recargado o trasladado indebidamente al “contribuyente de hecho”, al “incidido” o “contribuyente” a secas. Conforme al art. 128, para que sea procedente la devolución, el sujeto pasivo tiene la obligación de acreditar fehacientemente que ha devuelto la suma que indebidamente o en exceso ha recargado.<sup>85</sup>

b) **no son reclamables las circulares o instrucciones impartidas por el Director o Director Regional** o las respuestas dadas a las consultas sobre aplicación o interpretación de las leyes tributarias

c) **no son reclamables las resoluciones dictadas por el Director Regional o la Dirección Regional** en materias cuya decisión el C. T. u otras leyes entreguen a su juicio exclusivo.

### **4.- Quienes pueden reclamar y plazo para presentar el reclamo.**

<sup>85</sup> Esta solicitud del sujeto pasivo deberá interponerla dentro del plazo de un año, contado desde el pago del impuesto (art.126 inc.2)

En principio, la solicitud de devolución en los casos de impuestos de traslación o recargo puede presentarse tanto por el contribuyente como por el sujeto pasivo. Sin embargo, el art.128 sólo se aplica a la solicitud de devolución (gestión administrativa) presentada por el sujeto pasivo, y exige que éste acredite haber restituido el impuesto indebidamente recargado. Dicha obligación no es aplicable al contribuyente en caso que éste pida la devolución (v.g. cuando el comprador ha sido quien ha declarado y pagado el IVA).

El art. 128 impone como condición previa a la devolución, la obligación de “acreditar fehacientemente, a juicio exclusivo del Director Regional” que se ha efectuado la restitución. Esta acreditación fehaciente deberá cumplirse durante la gestión administrativa de devolución interpuesta por el sujeto pasivo, quien deberá acompañar, como prueba de la restitución, la nota de crédito y una declaración jurada del contribuyente o incidido.

Si el Director Regional no da lugar a la solicitud de devolución por no haberse acreditado fehacientemente la restitución, dicha resolución no será susceptible de un reclamo tributario, toda vez que se trata de una facultad entregada “a su juicio exclusivo” (art. 128) y por tanto tiene aplicación el art. 126 inc. final. Con todo, el sujeto pasivo a quien afecta dicha resolución podrá presentar una nueva solicitud de devolución, dentro del plazo de un año que indica el art.126, acompañando nuevos antecedentes, o bien podrá interponer un recurso de protección dentro del plazo de 15 contados desde la notificación de la resolución denegatoria, si estima que la resolución del Director Regional ha sido abusiva o arbitraria.

Conforme al art. 124, puede reclamar toda persona que invoque **un interés actual comprometido**<sup>86</sup>.

El plazo para reclamar es de 60 días contados desde la respectiva notificación, la cual como hemos dicho puede efectuarse personalmente, por cédula o por carta certificada al contribuyente. Este plazo es de días hábiles y no susceptible de prórroga.

Este plazo será de un año desde que el contribuyente, conforme lo autoriza el art. 24 inc. 3 pague la suma determinada por el Servicio dentro del plazo de 60 días contados desde la notificación correspondiente. Este plazo de un año es también fatal, pero corrido, es decir, no se suspende durante los feriados<sup>87</sup>.

### **5.- Requisitos que debe cumplir el escrito de reclamación**

El reclamo se presenta materialmente en el Tribunal Tributario, pero están autorizadas las Unidades del Servicio para recepcionarlo dentro del horario de oficina. Si el plazo vence un día determinado y no alcanza a ser entregado, el contribuyente puede presentarlo hasta las 24 horas de ese día en la casa del Secretario Regional.

Conforme al art. 125 el reclamo deberá cumplir con los siguientes requisitos:

a) **Deberá precisar sus fundamentos.**

Ello significa que los fundamentos deben ser claros y determinados, tanto en los hechos como en el derecho que se hace valer<sup>88</sup>.

b) **Presentarse acompañado de los documentos en que se funde**, excepto aquellos que por su volumen, naturaleza, ubicación u otras circunstancias no pueden agregarse a la solicitud.

Se trata de los documentos en que se basa la pretensión del contribuyente. Lo anterior no obsta a que el reclamante pueda posteriormente allegar toda la documentación que estime conveniente.

c) **Deberá contener, en forma precisa y clara, las peticiones que se someten a la consideración del Tribunal.**

<sup>86</sup> Por interés actual debemos entender el interés pecuniario, real y efectivo relacionado directamente con la materia reclamada, interés que debe existir a la fecha en que se formula el reclamo. Se ha establecido también que no sólo el sujeto pasivo o responsable del impuesto puede reclamar, sino también el contribuyente o contribuyente de facto en el caso de impuestos mal trasladados o mal recargados.

Algunos problemas planteados relacionados con el interés actual del contribuyente: a) Interés actual en el caso del acreedor concursal del fallido. En este caso el Servicio practicó una liquidación a un contribuyente en quiebra quien no reclamó de ella. Sí reclamó un acreedor valista, cuyo interés radicaba en que siendo mayor el monto de los impuestos, menores serían las posibilidades de obtener el pago de su crédito. La Corte Suprema declaró improcedente el reclamo, fallo considerado errado por la doctrina especializada. b) Interés del socio. Si el Servicio practica una liquidación a una sociedad, ello repercutirá en los socios (por impuesto global complementario según rentas retiradas) a quien se les practicarán nuevas liquidaciones. Se ha establecido que la sociedad deberá sólo reclamar por medio de sus representantes, y cada socio deberá reclamar de sus respectivas liquidaciones. Dicho de otro modo, un socio que carece de la representación de la sociedad no podría reclamar de la liquidación practicada a la sociedad aduciendo un interés actual.

<sup>87</sup> Art. 124. La misma norma establece, como regla residual, que si no pudieren aplicarse las reglas citadas sobre computación de plazos, estos se contarán desde la fecha de la resolución, acto o hecho en que la reclamación se funde.

El plazo será de 60 días para reclamar de las tasaciones de bienes raíces y muebles practicadas conforme al 64 inc. 2 y 3. Cf. 165 n° 3.

<sup>88</sup> En los casos en que una liquidación afecta conjuntamente a una sociedad y a sus socios, la jurisprudencia claramente ha distinguido el interés de uno y otro, y ha establecido que en caso de proceder conjuntamente, el escrito de reclamo debe contener pretensiones independientes. Corte de Apelaciones de Santiago 12 de Septiembre de 1978, Boletín Oficial del S.I.I. año XXVI n°308 julio de 1979, pág.13.470.-

Este requisito es de vital importancia toda vez que determina el contenido del juicio, de la controversia, entre el fisco y el contribuyente<sup>89</sup>. El contribuyente pedirá que se anule o modifique la liquidación, giro o resolución impugnada (cf. 21 inc. 2)

Si se omite alguno de los requisitos antes mencionados el Director Regional o Juez Tributario dicta una resolución ordenando que se subsanen las omisiones dentro de un plazo, que no podrá ser inferior a 15 días, bajo apercibimiento de tener por no presentada la reclamación.

Si el escrito de reclamación es apto, o se han subsanado sus omisiones, continuará la tramitación. En caso contrario el escrito es declarado inadmisibile, resolución que es susceptible de los recursos de reposición y apelación.

#### **6.- Comparecencia y representación para los efectos del reclamo.**

Conforme lo establece el art. 129, en las reclamaciones en estudio sólo pueden comparecer los contribuyentes por sí o por medio de sus representantes legales o mandatarios.

La representación puede ser legal o voluntaria.

La representación legal emana de la Ley, y son representantes legítimos de una persona el padre o madre legítimos, el adoptante, y su tutor y curador (art.43 Cód. Civil).

La representación voluntaria se origina cuando una persona confiere a otra el poder de representarla, lo que ocurre comúnmente a través del contrato de mandato<sup>90</sup>.

Puede comparecer en las reclamaciones tributarias cualquier persona que goce de capacidad civil general y no es necesario que el mandatario sea abogado o designe abogado patrocinante<sup>91</sup>.

Este mandato deberá ser constituido a) por escritura pública o b) por medio de una declaración escrita del mismo mandante en el escrito de reclamación o en otro posterior, autorizándose la firma por un funcionario del Servicio que tenga el carácter de Ministro de fe<sup>92</sup>.

Si el contribuyente comparece por medio de sus representantes será requisito que éste acredite su representación, acompañando el o los documentos en que conste. Hay que recordar que dentro del procedimiento general de reclamaciones no cabe admitir la ratificación del contribuyente a los actos o presentaciones realizadas en su nombre por quien no era su representante, toda

<sup>89</sup> Otras exigencias adicionales: a) debe presentarse por escrito, en lo posible dactilografiado, en original y tres copias, una de las cuales es devuelta al reclamante con anotación del día y hora de la presentación, b) el reclamante o su representante debe indicar el Tribunal ante quien presenta el reclamo, e individualizarse con su nombre, apellido, domicilio, RUT y /o cédula de identidad que deberá exhibirse; c) deberá ser firmado por el reclamante, y si el reclamo no está suscrito el Servicio lo tiene por no presentado o apercibe al contribuyente para que lo suscriba dentro de un plazo de 5 días.

<sup>90</sup> Art. 1.448 C: C: Lo que una persona ejecuta a nombre de otra estando facultada por ella o por la ley para representarla, produce respecto del representado iguales efectos que si hubiese contratado el mismo

.Art.2.116 del Cód. Civil. El mandato es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, la que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera.

La persona que confiere el encargo se llama *comitente* o *mandante* y la que lo acepta *apoderado*, *procurador* y en general *mandatario*.

<sup>91</sup> Sin embargo, conforme a la Ley núm. 18.120 el Servicio puede exigir por resolución fundada la intervención de un abogado como mandatario y patrocinante en causas con cuantía superior a 2 UTM.

<sup>92</sup> Se debe recordar que no tiene aplicación en esta parte el artículo 9 del C: T:, el cual sólo exige “un mandato escrito”. La disposición aplicable en esta materia es el art. 148 el que establece que en lo dispuesto especialmente por el Libro III se aplican las disposiciones del Libro I del Código de Procedimiento Civil, el cual a su vez establece la forma de otorgar mandato por medio de escritura pública o autorización escrita debidamente autorizada.

vez que el art. 129 ordena a los contribuyentes actuar “sólo” personalmente o por medio de sus representantes<sup>93</sup>.

**7.- Derecho del Contribuyente de solicitar la rectificación de declaraciones o pagos de impuestos conjuntamente con el reclamo (art. 127).**

Conforme al art. 127, cuando un contribuyente reclama dentro del plazo una reliquidación de impuestos practicada por el Servicio, puede dentro del mismo plazo solicitar la rectificación de cualquier error que adolecieren las declaraciones o pagos de impuestos correspondientes al período reliquidado<sup>94</sup>.

Este derecho puede constituir un medio de defensa indirecto ante la liquidación reclamada, pues el contribuyente intentará acreditar que por un error propio ha declarado o pagado impuestos indebidamente o en exceso y por lo tanto ellos deben imputarse o compensarse con los impuestos liquidados por el Servicio, disminuyendo el monto de éstos<sup>95</sup>.

Para ejercer este derecho se requiere:

- a) que sea reclamada dentro del plazo legal una “reliquidación”<sup>96</sup>;
- b) que se trate de corregir errores propios del contribuyente cometidos en una declaración o pago de cualquier tipo de impuestos;
- c) que los errores correspondan al período revisado, o sea, los años tributarios o espacio de tiempo que haya comprendido la fiscalización del Servicio<sup>97</sup>.

<sup>93</sup> En cambio, ya se ha visto que en asuntos simplemente administrativos si cabe la ratificación del contribuyente conforme a lo establecido en el art.9 inc.2 del C. T.

<sup>94</sup> El error en que se fundamenta la petición puede ser un error de hecho o de derecho. S. Corte Suprema, Revista Fallos del Mes, n°146, enero, 1971, pág.338.-

<sup>95</sup> Como ya hemos visto, el contribuyente puede rectificar sus errores propios pidiendo la devolución de impuestos indebidos o pagados en exceso por vía administrativa conforme al art. 126 n° 1. El art. 127 confiere también al contribuyente la posibilidad de corregir esos errores y acreditar pagos indebidos y en exceso por vía jurisdiccional pero sin posibilidad de obtener la devolución de impuestos, sino sólo de compensarlos con los en definitiva se determinen dentro del procedimiento de reclamo.

Con todo, éste régimen especial del art. 127 puede no ser aplicable si en el juicio de reclamación se da lugar completamente a la reclamación del contribuyente y también a la rectificación, caso en el cual el reclamante puede, aunque la ley no lo dice, compensar el exceso de los impuestos pagados con futuros tributos (Manuel Vargas V. “Obligación Civil y Obligación Tributaria”, Edit. Conosur, 1987, pág. 73).

<sup>96</sup> ¿Que debemos entender por “reliquidación”? En principio, entendemos que la norma se refiere a casos en los que el Servicio practica una liquidación a un determinado contribuyente y, después, dentro de los plazos de prescripción, vuelve a efectuar otra liquidación, la cual si es reclamada da derecho al contribuyente para que conjuntamente solicite la rectificación de sus errores propios.

Sin embargo, el Servicio ha hecho una interpretación más amplia que la que emana del tenor literal del art. 127 favoreciendo la aplicación de esta norma. En efecto, mediante dictamen estableció que todo impuesto se hace líquido no solo por el acto administrativo denominado “liquidación” (que emana del art. 24) sino también por efecto de la propia actividad del contribuyente que determina el impuesto a través de sus declaraciones. En consecuencia, cuando el contribuyente declara un impuesto lo esta “liquidando”, luego, si el Servicio mediante fiscalización, determina nuevos impuestos o diferencias de impuestos cabe entender que lo esta “reliquidando” y si el contribuyente reclama de dicho acto fiscalizador puede perfectamente ejercer el derecho que le confiere el art. 127 (V. Manual Consultas Tributarias n° 214, art. 127, y n°107, pág.603).

Conforme a lo dicho no es necesario que el contribuyente haya sido sujeto de dos o más liquidaciones practicadas por el Servicio para que, mediando reclamo, haga aplicación del art. 127.

<sup>97</sup> Lo dicho no ocasiona problema cuando la fiscalización recae sobre impuestos anuales como el Impuesto a la Renta. Si pueden surgir dudas si se fiscaliza IVA pues por mandato de la Ley núm18.320, que ya analizaremos, sólo se fiscalizan los últimos 12 períodos tributarios (mensuales). En este último caso, si la fiscalización comprende parte de un año y parte del otro (que para el Impuesto a la Renta son períodos diversos) ¿autoriza ello para rectificar las declaraciones y pagos de Renta de ambos períodos?.

En efecto, la ley expresamente señala que se entenderá por “período reliquidado” el conjunto de todos los años tributarios o de todo el espacio de tiempo que comprenda la revisión practicada por el Servicio (inc.2).

No es necesario -pero sí recomendable- que el contribuyente ejerza este derecho en el mismo escrito de reclamación. En todo caso, tanto el reclamo como esta solicitud debe ser ejercida dentro del plazo de 60 días contados desde la notificación de la liquidación. De ser acogida la rectificación no dará derecho a devolución de dinero, sino sólo a la compensación con las cantidades correspondientes a los impuestos que se le determinen (inc. 3 art. 127). Esta petición se falla conjuntamente con el reclamo<sup>98</sup>.

### **8.- Trámites posteriores a la interposición del reclamo.**

Una vez presentado, y siempre que la presentación no merezca reparos, el reclamo será proveído por el Juez Tributario, y en ella se tendrá por interpuesto el reclamo y se ordenará el informe del funcionario fiscalizador<sup>99</sup>. La resolución se notificará al reclamante usualmente por carta certificada. Si el contribuyente ha comparecido por medio de un mandatario o representante, dicha carta se le enviará al domicilio que éste haya designado en el respectivo escrito, lo que ocurrirá en todas las demás notificaciones que se practiquen en el juicio.

#### **a) Informe del Fiscalizador (inc. 2 art. 132).**

El art. 132 inc. 2 señala que los informes del Servicio que fueren evacuados con ocasión del reclamo, exceptuando aquellos confidenciales, se pondrán en conocimiento del reclamante, quien podrá formular observaciones dentro del plazo de diez días.

Este informe no está establecido de modo obligatorio por la norma legal, pero ella sí da entender que se trata de un trámite que sigue inmediatamente a la interposición de un reclamo<sup>100</sup>.

Según instrucciones del Servicio, tales informes deben ser claros, precisos y objetivos y no deben contener opinión sobre la forma en que debe resolverse el reclamo. La ley no señala plazo para evacuar este informe pero el Servicio ha instruido en orden a que se emitan en un plazo no superior a 45 días<sup>101</sup>. La inobservancia de este plazo no tiene consecuencias procesales.

**Naturaleza e importancia.** En cuanto al rol que juega este informe dentro del procedimiento de reclamaciones, se estima que éste contiene la defensa del Fisco frente al reclamo del contribuyente, y en él el informante justificará o dará las razones del actuar del Servicio, en especial de las partidas incluidas en la liquidación, desestimando la defensa del contribuyente y haciéndose cargo de cada una de las argumentaciones que éste señala en su reclamo.

<sup>98</sup> Preciso es señalar que el hecho de ejercerse este derecho dentro del procedimiento de reclamo no le quita su carácter administrativo, y por lo tanto, esta petición no estará sujeta a los trámites formales del juicio (proveído, informe del fiscalizador o la recepción a prueba).

En cuanto a los recursos que son procedentes en contra de la resolución del Juez Tributario que no da lugar a la solicitud de rectificación, se ha aceptado que dicha resolución -administrativa- sería apelable para ante la Corte de Apelaciones competente (Gaceta Jurídica n° 37, pág. 101, n° 38, pág. 115, n°62, pág 119, n°99, pág.111. Ello se contrapone a lo sostenido por el Servicio (Manual de Consultas Tributarias n° 107, pág. 609) y a la opinión de algunos autores que entienden que tal resolución -amén de tener un carácter meramente administrativo- sólo sería reclamable conforme al art.124,

<sup>99</sup> Esta resolución también asignará un rol a la causa con el cual se identificará en lo sucesivo.

<sup>100</sup> No obstante no ser obligatorios, son de corriente uso dentro del procedimiento de reclamaciones y corresponderá evacuarlos por regla general al mismo funcionario que tuvo a cargo la fiscalización del contribuyente. En otros casos, se ordenará evacuar informes a unidades especializadas del mismo Servicio.

<sup>101</sup> Circular n° 87, de fecha 30 de Agosto de 1974.

Conforme a lo dicho, el informe no tiene ningún valor probatorio, y sólo constituye la contestación fiscal al reclamo planteado<sup>102103</sup>. No cabe duda que en el informe el fiscalizador no puede hacer agregados en la liquidación (una ampliación de ella), pues la cuestión controvertida, el litigio contenido en este procedimiento queda definido con la liquidación y su posterior reclamo, sin perjuicio de los antecedentes de la citación cuando ella es obligatoria<sup>104</sup>.

En la práctica, tales informes han pasado a ser una mera relación de los antecedentes que ya constan en el expediente.,

Notificación del informe. Estos informes se ponen en conocimiento del contribuyente (o su representante) siempre y cuando no sean calificados como confidenciales, notificándosele conforme a las reglas antes vistas (generalmente por carta certificada).

#### b) Observaciones al informe del fiscalizador.

Una vez notificado, el contribuyente puede formular las observaciones que estime pertinentes dentro del plazo de 10 días. Este plazo es fatal, es decir, no prorrogable, y de días hábiles<sup>105</sup>.

### 8.- Recepción de la causa a prueba.

#### 8.1 Nociones preliminares

Concluído el plazo para realizar observaciones al informe, ya sea que éstas se hayan o no formulado, concluirá el período de discusión dentro del juicio y se abrirá una nueva etapa denominada “de prueba”.

Debemos para estos efectos entender que “prueba” es *el establecimiento de la verdad de un hecho que sirve de fundamento al derecho que se reclama*. El establecer la verdad de un hecho es una actividad que se va a lograr a través de diversos elementos o medios de prueba que la misma ley se encarga de establecer<sup>106</sup>.

<sup>102</sup> Los hechos y constataciones incluidos en el informe de la funcionaria fiscalizadora pueden tener el carácter de certificaciones de un ministro de fe, hechas en virtud de una orden de un tribunal competente, por lo que deben considerarse como verdaderos en tanto no se pruebe lo contrario. Cf. RDJ., T.58, no.2, 1991, secc. 2, pag. 64.

<sup>103</sup> La Corte de Apelaciones de Concepción ha establecido que si los inspectores aceptan en su informe los descargos formulados por el contribuyente, el juez no puede prescindir totalmente de dicha información. Ello puede ocurrir si el contribuyente no ha acompañado a la citación todos los antecedentes que justifiquen su actuar y sólo los acompañe al presentar el reclamo. En este caso, el fiscalizador deberá efectuar un nuevo análisis de la situación tributaria del reclamante y podrá, si lo estima suficiente, aceptar el reclamo.

<sup>104</sup> En realidad el tema no termina aquí. El Servicio nunca se ha pronunciado sobre la naturaleza o valor probatorio de este informe y no procede aplicar aquí, por ser una regla especial de distinto alcance, lo establecido en el art. 163 letra e) del C. T., el cual le da a los informes contables efectuados por funcionarios del Servicio el valor de un informe pericial.

Por otro lado, se ha sostenido en una sentencia que dichos informes tienen el valor de un instrumento público, pues emanan de un funcionario público actuando en el ejercicio de sus atribuciones, tesis no muy aceptable. Además se ha establecido que los hechos de que da cuenta el informe pueden presumirse como verdaderos conforme al art.427 del Cód. de Proc. Civil pues han sido constatados por un funcionario que actúa de como Ministro de Fe en virtud de una orden emanada del Tribunal. (salvo que exista prueba en contrario).

<sup>105</sup> Estas observaciones, que deben efectuarse obviamente por escrito, son facultativas para el contribuyente según el tenor literal del art. 132 inc. 1, y su omisión no representa ninguna consecuencia para el desarrollo del procedimiento. No entendamos en consecuencia que se afirme que “si no hubieren observaciones dentro del plazo legal, se considerará - naturalmente - que el contribuyente está de acuerdo con el informe del inspector, es decir, habrá una aceptación tácita del mismo” (V. Manual de Reclamaciones Tributarias, Eugenio Olgún Arriaza, Conosur, s/f).

<sup>106</sup> El art. 341 del Cód. de Proc. Civil indica que son medios de prueba: a) instrumentos; b) testigos; c) confesión de parte; d) Inspección personal del tribunal; e) Informes de Peritos y f) Presunciones.

El objetivo de la prueba es lograr la convicción del juez sobre los hechos que se han afirmado, sobre la verdad de ellos. Por regla general la prueba recae exclusivamente sobre hechos y no sobre el derecho, el cual se presume conocido y sólo se invoca y demuestra mediante razonamientos jurídicos así como por la interpretación legal de los hechos verificados en el proceso<sup>107</sup>.

8.2 Oportunidad para recibir la causa a prueba. Conforme al art.132 inc.1 la recepción de la causa a prueba puede proceder de oficio o a petición de parte. Se entiende que dicha petición sólo puede hacerse una vez que se ha evacuado el informe del fiscalizador.

La recepción de la causa a prueba puede por tanto tener su origen: a) en una petición del contribuyente; b) en la actuación del Juez Tributario

No obstante que del art.132 se desprende que el recibir o no la causa a prueba es una facultad discrecional del Juez Tributario, hoy en día existe un unánime criterio para entender que el Juez está en la obligación de recibir la causa a prueba cuando exista o pueda existir controversia sobre un hecho pertinente, sustancial y controvertido<sup>108</sup>.

c) Resolución que ordena recibir la causa a prueba. El Juez Tributario ordena recibir la causa a prueba por medio de una resolución que se denomina corrientemente “auto de prueba” y cuyo contenido es el siguiente:

- a) ordena recibir la causa a prueba;
- b) fija el hecho o los hechos pertinentes sustanciales y controvertidos, señalando los puntos sobre los cuales deberá recaer la prueba;
- c) fija el plazo en que deberá rendirse la prueba.

Este plazo denominado comúnmente “término probatorio” es fijado por el mismo tribunal y por ello es prorrogable a solicitud del mismo reclamante<sup>109</sup>.

Tal como se dirá más adelante dentro de este término probatorio deberá solicitarse y rendirse la prueba testimonial, en tanto que la prueba instrumental –de gran importancia- puede rendirse en cualquier estado del juicio antes de dictarse sentencia.<sup>110</sup>

<sup>107</sup> Por excepción deberá rendirse prueba cuando se trata de probar el derecho extranjero y cuando se trata de probar la costumbre cuando ella constituye derecho.

<sup>108</sup> Existiendo hechos que reúnen estos requisitos nace la obligación del Juez para recibir la causa a prueba pues se ha entendido que más allá de la facultad discrecional, se trata de un derecho fundamental del litigante que no puede ser negado arbitrariamente. Así se ha establecido por la Corte Suprema en sentencia 04/01/1994 - ROL 17.160, en Boletín del SII n°541 Diciembre 1998. También: RDJ. T 58, no.2, 1991, secc. 2, pag. 64; Fallos del Mes n°260, año 1980 mes de julio, pág.189.-

El hecho es “pertinente” cuando tiene una relación directa y clara con la materia debatida, es “sustancial” cuando tiene una decidida importancia en la suerte del juicio, y es “controvertido” cuando es objetado o existe discusión entre las partes sobre su existencia y alcance.

Si existiendo hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, el Juez Tributario se niega a recibir la causa a prueba, el contribuyente puede: a) presentar un recurso de reposición en contra de la resolución que niega recibir a prueba la causa; b) solicitar en segunda instancia (ante la Corte de Apelaciones) que se reciba la causa a prueba conforme a lo establecido en el art.140 del C.T., c) solicitar a la Corte Suprema mediante un Recurso de Casación que ordene a la Corte de Apelaciones recibir la causa a prueba.

<sup>109</sup> Es prorrogable por cuanto es un plazo judicial, es decir, fijado por el mismo Juez y por ello es prorrogable. El art. 64 del Cód de Proc. Civil aplicable por lo dispuesto en el.148 del C.T., establece que los plazos que la ley establece son fatales, es decir, improrrogables y por la tanto la posibilidad de ejercer un derecho o ejecutar un acto vence por la sola extinción del plazo establecido por la ley para ejercer tal derecho o ejecutar tal acto. La prórroga del término probatorio es procedente siempre que: a) lo solicite el reclamante antes que venza el plazo primitivo establecido por el Juez, b) alegue el contribuyente un fundamento grave para que sea procedente y útil el aumento del plazo.

<sup>110</sup> Usualmente se establece un período de ocho o diez días.

d) fija el plazo dentro de la cual deberán acompañarse la lista de los testigos, e indica la forma en que esta prueba deberá rendirse. Este punto reviste importancia pues la prueba testimonial sólo puede rendirse en los días fijados y sólo pueden declarar los testigos individualizados en la lista presentada oportunamente;

Notificación del auto de prueba. Se notifica conforme a las reglas generales, usualmente por carta certificada.

### **9.- A quien corresponde probar o peso de la prueba.**

En el juicio tributario el peso o carga de la prueba le corresponde al contribuyente, quien tratará de desvirtuar las impugnaciones que hubiere efectuado el Servicio en las liquidaciones practicadas en su contra (art.21 inc.2 parte final)<sup>111</sup>.

La norma del art.21 reviste capital importancia pues contiene un esquema del peso o carga de la prueba en derecho tributario tanto en materia administrativa como jurisdiccional.

Es así como se puede concluir que, enfrentado a la fiscalización del Servicio, el contribuyente estará obligado a probar la rectitud de su comportamiento mediante los documentos, libros de contabilidad y otros antecedentes que apoyen sus declaraciones (art.21 inc.1). A su vez, el Servicio para prescindir de tales elementos de juicio deberá probar que ellos no son fidedignos, después de lo cual practicará las liquidaciones (art.21 inc.2, primera parte). Por último, conforme a la parte final del art. 21, será el contribuyente el obligado a aportar pruebas para desvirtuar o restar valor a las impugnaciones del Servicio.

### **10.- Medios de prueba.**

Ya hemos dicho que establecer la verdad o existencia de un hecho se logra a través de diversos elementos o “medios de prueba” que la ley establece.

Dado que no existe norma alguna en el C. T. relativa a esta materia, deben aplicarse las normas del Código de Procedimiento Civil<sup>112</sup>, en lo que no sean contrarias a la naturaleza de estas reclamaciones. Así los medios de prueba admisibles en este juicio tributario son:

a) Documentos o instrumentos. Los instrumentos son los escritos de cualquier naturaleza en los cuales se consignan hechos. Los instrumentos pueden ser públicos o privados.

Instrumento público es el autorizado con las solemnidades legales por un funcionario competente. El ejemplo típico de instrumento público es la “escritura pública” que es el instrumento público otorgado ante un notario, con las solemnidades legales e incorporado en un protocolo o registro público.

Instrumento privado es cualquier otro escrito en que se da testimonio de un hecho.

Forma de rendir prueba documental. Los instrumentos o documentos pueden acompañarse en cualquier estado del juicio tributario, antes del vencimiento del

<sup>111</sup> Art. 21 inc. 2, parte final “Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero”.

<sup>112</sup> El art. 148 del C. T. se remite al Libro I del Cód. de Procedimiento Civil, el cual no contiene disposiciones relativas a los medios de prueba, a la forma de rendirla ni como debe ser valorada o apreciada. Sin embargo, el art. 3 del C. P. C., inserto en el Libro I, indica que las normas del juicio ordinario (regulado en el Libro II) serán aplicables “en todas las gestiones, trámites y actuaciones que no estén sometidos a una regla especial diversa, cualesquiera sea su naturaleza”. En consecuencia, en materia tributaria cabe aplicar las normas que sobre prueba se encuentran establecidas en el Libro II del C: P. C., tratadas a propósito del denominado juicio ordinario.

A igual conclusión podemos llegar aplicando lo dispuesto en el art. 2 del Código Tributario.

término probatorio, a diferencia de los demás medios de prueba que se deben solicitar sólo dentro del término probatorio<sup>113</sup>.

b) Testigos.

Son personas extrañas al juicio y que son llamadas a prestar declaración ante el Tribunal respecto de los hechos que han caído bajo el dominio de sus sentidos.

Usualmente se distingue entre *testigos presenciales*, aquellos que declaran sobre hechos que han conocido por sus propios sentidos, y *testigos de oídas*, quienes declaran hechos conocidos por los dichos de otras personas. Además, son *testigos singulares* aquellos que al declarar coinciden en el hecho fundamental pero difieren en las circunstancias accidentales o accesorias del mismo hecho, y son *testigos contestes* aquellos que coinciden plenamente en su objeto y en los antecedentes que lo rodean o acceden a él.

Forma de rendir prueba testimonial. Ya hemos dicho que al recibir la causa a prueba, el Juez Tributario indicará el plazo en que se debe presentar una lista con los testigos que declararán, y señalará además el funcionario que recibirá la prueba y el o los días en que deberán concurrir<sup>114</sup>.

c) La confesión. Es el reconocimiento que el contribuyente reclamante hace de la verdad de un hecho que puede producir consecuencias jurídicas en su contra.

La confesión puede ser *judicial* cuando se presta dentro del respectivo juicio, *extrajudicial* si se presta en juicio diverso o fuera de todo juicio; es además

<sup>113</sup> Valor de la prueba documental. En este punto corresponde analizar qué valor o fuerza tienen los instrumentos para dar por acreditado un hecho. Debemos distinguir: Instrumento público: el instrumento público entre las partes que lo han otorgado constituye plena prueba respecto de a) del hecho de haberse otorgado; b) de la fecha de su otorgamiento; c) de la verdad de las declaraciones que en ella se han hecho. Respecto de terceros el instrumento público también constituye plena prueba respecto del hecho de haberse otorgado y su fecha pero no de la verdad de las declaraciones que en él han formulado las partes (art.1700 C: Civil). En este último caso, el instrumento público produce el efecto de invertir el peso de la prueba, obligando al tercero a presentar pruebas que desvirtúen su contenido.

Instrumento privado. En cuanto al valor o peso probatorio del instrumento privado -que en el juicio tributario generalmente corresponderá a su documentación comercial, contable o tributaria- podemos decir que constituye sólo un principio de prueba (y no prueba completa) de los hechos que constan en él y, consecuencia, deberá recurrirse también a otros medios de prueba para acreditar tales hechos. Libros de contabilidad. En materia tributaria no tiene aplicación, por improcedente, el art.35 del Cód. de Comercio (“Los libros de comercio llevados en conformidad al art.31 hacen fe en las causas mercantiles que los comerciantes agiten ente sí”). Tiene aplicación aquí el art. 21 por el cual los libros de contabilidad, unidos a la documentación soportante (lo que se ha llamado contabilidad fidedigna) servirán para probar la verdad de las declaraciones del contribuyente, y sólo si los antecedentes no son suficientes o fidedignos (lo que corresponderá al Servicio establecer), o si existe rebeldía del contribuyente para dar explicaciones o aportar los antecedentes, permitirá a la Administración tasar la base imponible y liquidar impuestos adeudados.

<sup>114</sup> Límites a la prueba testimonial. En principio puede probarse por testigos cualquier hecho. Sin embargo, conforme a los arts.1708 y 1709 del Código Civil no es admisible probar con testigos los actos o contratos que contienen la entrega o promesa de una cosa que valga más de dos U: T. Además, el art. 21 del C T obliga al contribuyente a probar con “documentos, libros de contabilidad y otros medios ...en cuanto sean necesarios u obligatorios para él” la verdad de sus declaraciones, y ya hemos señalado que la contabilidad para que sea fidedigna debe estar respaldada por documentos y antecedentes fundantes. En consecuencia existe una obligación de documentación que pesa sobre el contribuyente y que resta relevancia a la prueba testimonial.

Valor probatorio. Con todo, el valor probatorio de las declaraciones de los testigos se establece en el art. 384 del Cód. de Proc. Civil, y cual señala en su n° 2 que la declaración de dos o más testigos, contestes en el hecho y en sus circunstancias esenciales, sin tacha, legalmente examinados y que den razón de sus dichos podrá constituir plena prueba cuando no haya sido desvirtuada por otra prueba en contrario,

*espontánea* o *voluntaria* si se presta por propia iniciativa, y *provocada* si se presta previa orden del Tribunal; puede ser además *expresa*, si se otorga en términos categóricos y explícitos, y *tácita* en los casos expresamente previstos por la ley por rebeldía o silencio del confesante.<sup>115</sup>

d) Inspección personal del tribunal. Consiste en la verificación de un hecho que realizado por el propio tribunal.

Es de rara aplicación en los juicios tributarios. En casos calificados,<sup>116</sup> para acreditar la existencia de determinados hechos podrá recurrirse al informe de peritos o se solicitará la certificación o informe de un Ministro de Fe<sup>117</sup>.

e) Informe de peritos. Es el dado por personas que tienen conocimientos especiales sobre determinadas materias debatidas.

El disponer informe de peritos es en general facultativo para el Juez<sup>118</sup>.

f) Presunciones. Las presunciones no son propiamente medios de prueba sino que son disposiciones especiales que regulan el peso o carga de la prueba determinando quien esta obligado, o liberado en su caso, de probar ciertos hechos.

Se dice presumirse un hecho cuando se deduce de ciertos o antecedentes o circunstancias conocidas. Las presunciones pueden ser legales si son establecidas por la ley, o judiciales, que son aquellas que establece el juez a partir de ciertos antecedentes o hechos conocidos.

A su vez, las presunciones legales pueden ser simplemente legales, admitiendo prueba en contrario, y presunciones de derecho, que son aquellas que no admiten prueba en contrario<sup>119</sup>.

#### **11.- Situación de los impuestos que han sido reclamados pendiente el fallo del Director Regional.**

Corresponde efectuar el análisis de algunas normas establecidas en el C.T. y relativas a los impuestos que han dado origen a la reclamación.

a) El reclamo se extiende a los impuestos futuros de idéntica naturaleza. El art. 134 inc. final del C.T. establece que una vez formulado el reclamo, se entienden comprendidos dentro de él los impuestos de idéntica naturaleza que se devenguen durante el curso de la causa.

Es decir, por el sólo ministerio de la ley, interpuesto el reclamo se entienden reclamados los impuestos que cumplan los siguientes requisitos:

- i) que nazcan de hechos gravados de idéntica naturaleza a los que dieron lugar a los impuestos reclamados;
- ii) que se devenguen durante el curso de la causa.

<sup>115</sup> Se estima que las anotaciones contables que el Servicio hace valer en contra del contribuyente constituyen confesión espontánea y extrajudicial de éste.

La confesión judicial no es muy utilizada en el procedimiento tributario (V. art. 34). En cuanto a su valor probatorio la confesión extrajudicial constituye una presunción judicial, en tanto que la confesión judicial constituye plena prueba respecto de los hechos personales claramente confesados.

<sup>116</sup> Por ejemplo, cuando sea necesario acreditar hechos que constan en documentos que por su volumen no es posible acompañar materialmente al proceso.

<sup>117</sup> Valor probatorio. Constituye plena prueba en cuanto a los hechos materiales que el tribunal establece como resultado de su propia observación.

<sup>118</sup> Puede solicitarse, por ejemplo, para determinar porcentajes de mermas de fabricación, de almacenamiento o bodegaje, para determinar depreciación de bienes, etc. Valor probatorio. Estos informes son apreciados por el tribunal conforme a las reglas de la sana crítica, es decir, conforme a las normas de lógica y sentido común de un hombre común.

<sup>119</sup> Es importante en este punto establecer que el art.427 del Cód. de Proc. Civil establece que se presumirán como verdaderos los hechos certificados en el proceso por un Ministro de Fe en virtud de una orden emanada del Tribunal, salvo prueba en contrario.

El alcance de la norma consiste en que si el contribuyente durante el curso del reclamo ha pagado impuestos de idéntica naturaleza a los reclamados, devengados después de la interposición del reclamo, una vez fallado el reclamo favorablemente podrá pedir la devolución de los impuestos pagados, sin necesidad de reclamar nuevamente<sup>120</sup>.

b) Procedencia de nuevas liquidaciones dentro del procedimiento de reclamo.

El art.134 también establece que pendiente el fallo del Director Regional, éste podrá disponer nuevas liquidaciones respecto del mismo impuesto que hubiera dado origen a la reclamación, liquidaciones que serán reclamables separadamente.

La norma en general concuerda con el art. 25 que establece el carácter provisional de toda liquidación. Además, a esta disposición se le pueden dar otros dos alcances:

i) en el fondo el art.134 inc.1, intenta establecer que el Director Regional puede disponer la práctica de nuevas liquidaciones no obstante conocer del reclamo, sin que ello lo inhabilite como juzgador.

En consecuencia, conociendo del reclamo el Director Regional podrá ordenar nuevas liquidaciones respecto del mismo impuesto sin que ello constituya un prejuzgamiento. Lo anterior no es una limitación, si el reclamo ya ha sido fallado y se encuentra en apelación, también el Director Regional podrá ordenar nuevas liquidaciones (siempre que se encuentre dentro de los plazos de prescripción).

ii) dado que al fallar el reclamo el Juez Tributario sólo debe resolver la cuestión controvertida, sin que le sea lícito pronunciarse sobre otras materias, nuevos impuestos o mayores cantidades que las establecidas en la liquidación, cuando se ha incurrido en omisiones o la liquidación, giro, pago o resolución es incompleta sólo es procedente practicar nuevas liquidaciones<sup>121</sup>.

c) Pago y giro de los impuestos reclamados.

El art. 147 establece en su inciso primero que “Salvo disposición en contrario del presente Código, no será necesario el pago de los impuestos para interponer una reclamación”. En efecto, el pago de los impuestos no produce otro efecto que el de ampliar el plazo de reclamación, de sesenta días a un año (art.124).

Además, deducida una reclamación contra una liquidación o reliquidación, los impuestos, intereses y multas se girarán una vez que se ha pronunciado el Director Regional sobre el reclamo o se haya éste entendido rechazado conforme al art. 135.

<sup>120</sup> El Servicio, interpretando el art.134 inc. final exige para su aplicación: a) que los impuestos graven a la misma persona del reclamante; b) que los tributos sean los mismos reclamados primitivamente, aunque por distinto período; c) que la actividad gravada tanto en la liquidación reclamada como en los nuevos impuestos, sean de idéntica naturaleza; d) que el fundamento legal sea idéntico.

<sup>121</sup> Los Directores Regionales pueden corregir de oficio, en cualquier tiempo, los vicios o errores contenidos en una liquidación o giro (art.6, letra B, nº5). Esta facultad es de carácter administrativa.

Esta facultad no podrá ejercerla el D. R. una vez que la liquidación se transforma en giro (pues en tal caso el giro no se conformaría con la liquidación y sería reclamable según art.124) ni tampoco podrá ejercerla una vez que se ha interpuesto reclamo, pues entonces ya estará planteada la controversia y él deberá resolver como Juez de primera instancia, debiendo aplicar el art. 134, es decir, deberá ordenar una nueva liquidación.

Se ha resuelto sin embargo, que Director Regional puede, al fallar el reclamo, corregir errores u omisiones de escasa relevancia, que no signifiquen una alteración de derecho en relación al hecho gravado, ni introduzcan antecedentes desconocidos que alteren los elementos que se tuvieron en cuenta para determinar el tributo. En la especie se trataba de una liquidación que se fundamentó en el art. 62 de la L.I.R, y que el Juez Tributario al rechazar el reclamo enmendó señalando que debía aplicarse el art. 61 nº 2. La empresa reclamante alegó impugnando el fallo que aquél era contradictorio pues rechazaba el reclamo pero corregía la liquidación. La Corte Suprema desechó el recurso interpuesto y consideró que una corrección de ese carácter no hacía necesaria la aplicación del art. 134 (cabe hacer presente que ambas normas citadas se refieren al impuesto adicional, además se cumplían los requisitos de la liquidación están establecidos en el art. 24).

El contribuyente puede además solicitar el giro anticipado de los impuestos (art. 24 inc. 3), giro que debe comprender la totalidad de alguno o todos los impuestos que se determinen en el cuerpo de las liquidaciones, no siendo admisible el giro fraccionado de un impuestos o de una cuota de él<sup>122</sup>.

En otros casos, cuando se ha reclamado de un giro, el Director Regional puede suspender su cobro por un período determinado o hasta que se dicte sentencia definitiva (134 inc.4).

Esta facultad puede ejercerla el Director Regional aunque no medie reclamación<sup>123</sup>.

### **12.- Fallo o resolución del reclamo<sup>124</sup>.**

Una vez que ha vencido el plazo establecido por el Juez Tributario para rendir prueba sobre los hechos del juicio corresponde que se pronuncie sobre el reclamo.

El reclamo puede ser resuelto en primera instancia de dos formas:

#### **a) Conforme al art.137.**

Esta norma establece un caso especial por el cual el reclamo se entenderá rechazado, permitiendo al contribuyente apelar de dicha resolución solicitando su enmienda por la Corte de Apelaciones.

En efecto si ha vencido el plazo para formular observaciones al o los informes o rendidas las pruebas en su caso, el contribuyente puede solicitar al Juez Tributario que se fije un plazo para la dictación del fallo, el que no podrá exceder de 3 meses.

Transcurrido dicho plazo sin que se hubiere resuelto el reclamo, podrá el contribuyente pedir que se tenga por rechazado el reclamo y apelar para ante la Corte de Apelaciones respectiva<sup>125</sup>.

El Director Regional deberá conceder el recurso y enviar el expediente a la Corte conjuntamente con un informe.

#### **b) Sentencia definitiva dictada por el Juez Tributario resolviendo el reclamo.**

La sentencia definitiva es la resolución que pone termino a la instancia, resolviendo el asunto controvertido<sup>126</sup>.

El Código Tributario establece algunas reglas especiales que el Juez Tributario deberá observar al pronunciar su sentencia (arts.136 y 137):

#### **- El Juez debe declarar la prescripción, incluso de oficio.**

El art.136 inc.1 establece que el Juez *dispondrá* en el fallo la anulación o eliminación de los rubros de la liquidación reclamada que correspondan a revisiones efectuadas fuera del plazo de prescripción.

Esta es una norma especial, pues en el derecho común la prescripción debe ser alegada por el interesado y el Juez no puede declararla de oficio. En el

<sup>122</sup> Si el contribuyente sólo desea pagar anticipadamente una cuota o parte de un impuesto puede hacerlo pero no en virtud de lo establecido en el art. 24 inc. 3, sino conforme al art. 147 inc. 3 y art. 50.

<sup>123</sup> Por ejemplo, si se encuentra pendiente una solicitud de condonación de multas e intereses penales

<sup>124</sup> "Instancia" es el grado en que un tribunal conoce de un determinado asunto. Los tribunales conocen de los litigios en única, primera o segunda instancia, siendo la regla general que los litigios sean conocidos en dos instancias. En el procedimiento de reclamaciones el Director Regional conoce del reclamo en una primera instancia y la Corte de Apelaciones en segunda instancia.

<sup>125</sup> El contribuyente puede en un mismo escrito pedir se tenga por rechazado el reclamo y apelar, o bien, pedir se tenga por rechazado el reclamo y apelar dentro del plazo de 10 días contados desde la notificación de la resolución respectiva.

<sup>126</sup> La sentencia definitiva no debe confundirse con la resolución firme o ejecutoriada. La sentencia definitiva no tiene otra significación que poner término a la instancia resolviendo el juicio o controversia. La resolución firme o ejecutoriada es aquella que notificada a las partes no es susceptible de recurso alguno o, procediendo recurso en su contra, ha sido notificada la resolución que la manda cumplir, una vez que terminan los recursos interpuestos, o desde que han transcurrido los plazos que la ley concede para la interposición de dichos recursos y no se han interpuestos.

procedimiento en estudio en cambio, el juez está obligado a declararla, aun cuando no haya sido alegada por el contribuyente en su reclamo<sup>127</sup>.

- Condena en costas. Si el reclamo es rechazado en todas sus partes el Juez Tributario deberá condenar en costas al reclamante, las que se fijarán entre el 1 y 10% de los impuestos reclamados. Puede eximirse de las costas al contribuyente cuando aparezca que ha tenido motivos plausibles para reclamar. De esto último se hará declaración expresa<sup>128</sup>.

- Determinación de la cuantía. El art.137 ordena que el Juez tributario en su sentencia deberá establecer si el negocio es de cuantía determinada y fijarla si fuere posible.

La determinación de la cuantía hoy en día sólo tiene importancia para la determinación de las costas<sup>129</sup>.

#### Notificación de la sentencia definitiva(art.138).

La sentencia definitiva será notificada por carta certificada, o bien será notificada por cédula si el contribuyente así lo solicitare por escrito durante la tramitación del reclamo.

Notificada la sentencia no podrá el Juez Tributario modificarla salvo en dos situaciones:

a) cuando el sentenciador, de oficio o a petición de parte, aclare los puntos oscuros o dudosos, salve las omisiones o rectifique los errores de copia, de referencia o cálculos numéricos que aparezcan en ella;

b) cuando el Juez acoja el recurso de reposición interpuesto por el contribuyente (art.136).

### **13.- Recursos procesales en materia tributaria.**

**13.1 Concepto.-** Por “recursos procesales” debemos entender que ellos son los medios que la ley concede a la parte que se siente perjudicada por una resolución del Tribunal, para obtener que dicha resolución sea modificada, revocada o invalidada.

<sup>127</sup> Art.2493 del Cód. Civil. “El que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla; el juez no puede declararla de oficio”.

El art. 136 inc. 1 se refiere exclusivamente a la prescripción del art. 200 pues alude a las “revisiones practicadas fuera de plazo”

Esta obligación de anular rubros o partidas de una liquidación declarando la prescripción de las revisiones respectivas sólo es aplicable dentro del procedimiento de reclamaciones y en el momento de fallar el reclamo.

<sup>128</sup> Las costas son los gastos en que incurren las partes en un juicio, y mediante la condena en costas se pretende lograr que la parte vencida reembolse a la otra los gastos que ha debido desembolsar. Las costas pueden ser *costas procesales*, que son las que se causan en la tramitación y formación del proceso (ej. honorarios de los peritos), o *costas personales*, que son los honorarios de los abogados. Dada la especial naturaleza del juicio tributario, el legislador ha establecido en el art. 136 inc. 2 una norma especial de regulación de costas en favor del fisco, la cual es totalmente ajena o independiente a los gastos reales causados.

El Fisco en ningún caso puede ser condenado en costas en primera instancia.

El Servicio ha establecido que las costas se giran una vez que se encuentre firme o ejecutoriada la sentencia, pues no tiene aplicación aquí lo dispuesto en el art. 24 y 147. (que disponen que los impuestos, intereses y multas se giran una vez fallado el reclamo por el Director Regional), las costas no se comprenden dentro de ninguno de sus conceptos y por lo tanto se giran sólo una vez que la sentencia se encuentre firme)

<sup>129</sup> En efecto, antiguamente también tenía relevancia para establecer la procedencia del recurso de casación en contra de la sentencia de la Corte de Apelaciones que se pronunciaba sobre la apelación interpuesta contra el Juez Tributario pues el recurso de casación sólo procedía en causas con cuantía indeterminada o cuantía superior a 15 UTM. Dicho requisito fue derogado por la Ley 19.374 del 18 de Febrero de 1995.

### **13.2 Recursos que proceden en primera instancia.**

Nos referirnos a todos los recursos procesales que son admisibles mientras el Director Regional como Juez Tributario esté conociendo del asunto. En este sentido se distingue a su vez:

#### **a) Recursos en contra de las resoluciones que se pronuncian durante la tramitación del reclamo.**

Respecto de las resoluciones que se pronuncien durante la tramitación del reclamo éstas sólo son susceptibles del recurso de reposición, el cual deberá interponerse dentro del plazo de 5 días hábiles contados desde la notificación correspondiente (art.133).

El recurso de reposición no tiene ninguna formalidad o requisito adicional y se interpone ante el mismo Juez Tributario, quien también lo resuelve, y a través de él el contribuyente solicita se modifique o se deje sin efecto la resolución impugnada<sup>130</sup>.

#### **b) Recursos en contra de la sentencia definitiva del Juez Tributario (art.139).**

La sentencia definitiva que pronuncie el Juez Tributario será susceptible del recurso de aclaración, rectificación o enmienda a que nos hemos referido<sup>131</sup> y, también, los recursos de reposición y de apelación.

Los recursos de reposición y de apelación podrán interponerse en el plazo de 10 días contados desde la notificación de la sentencia. Si el contribuyente desea ejercitar ambos recursos deberá interponer, en un mismo escrito, el recurso de reposición y, en subsidio de éste, el de apelación<sup>132</sup>.

Serán también susceptibles de ambos recursos (reposición y apelación) las resoluciones que declaren improcedente un reclamo o que hagan imposible su continuación.

### **13.4 El Recurso de Apelación (art.141 a 144).**

La apelación es un recurso procesal por el cual el contribuyente pide que la Corte de Apelaciones competente enmiende o modifique con arreglo a derecho la sentencia definitiva dictada por el Juez Tributario.

Tramitación. Este recurso se interpone ante el Juez Tributario, pero será competente para conocer de él la Corte de Apelaciones que tenga competencia en el territorio de la Dirección Regional que dictó la resolución apelada.

Para que sea admitido, el recurso de apelación debe ser fundado, tanto en los hechos como en el derecho que se reclama, y además deberá contener peticiones concretas. En caso de no ser fundado o no contener peticiones concretas, será declarado inadmisibles por el Juez Tributario<sup>133</sup>.

Una vez interpuesto, el Juez Tributario lo examinará y si cumple con los requisitos señalados dictará una resolución donde tendrá por interpuesta la apelación y ordenará se envíe el expediente a la Corte de Apelaciones, envío que deberá afectar dentro del plazo de quince días contados desde que se notifique la concesión del recurso.

<sup>130</sup> Por “resoluciones que se pronuncian durante la tramitación del reclamo” debemos entender que son aquellas que tiene lugar después de interpuesto el reclamo y antes de dictarse la sentencia.

<sup>131</sup> Cf. Supra N°11 Notificación de la sentencia definitiva (art.138)

<sup>132</sup> En el caso en que el contribuyente haya solicitado conforme al art.135 un plazo para que se dicte sentencia sin que ello haya ocurrido, el mismo contribuyente deberá pedir se tenga por rechazado el reclamo una vez transcurrido dicho plazo y, en el mismo escrito, apelará de dicha resolución.

<sup>133</sup> Se ha resuelto que si dentro del procedimiento de reclamación se hubieren cometido vicios procesales y no siendo procedente un recurso de Casación en la Forma en contra de una sentencia definitiva la apelación que se deduzca contra ese tipo de sentencias deberá ser fundada y contener peticiones concretas en el sentido que se deben reclamar de las omisiones o irregularidades cometidas y pedir que el recurso de apelación los subsane. Corte Suprema - 5-11-1997, Rol 3.039-97, en Boletín del SII Abril de 21998.

Ante la Corte de Apelaciones, el recurso se tramitará sin otra formalidad que la de fijarse el día para la vista de la causa, y no será necesario hacerse parte ni realizar gestión alguna. La Corte conociendo del recurso podrá corregir los vicios en que se hubiere incurrido en primera instancia<sup>134</sup>.

### **13.5 Derecho del Contribuyente para solicitar la suspensión del cobro de los impuestos.**

Es sabido que los impuestos determinados en una liquidación se girarán transcurrido el plazo de 60 días contados desde su notificación y que, si el contribuyente formula reclamación, los impuestos, intereses y multas correspondientes a la parte reclamada se girarán sólo una vez que el Director Regional se pronuncie rechazando el reclamo o deba éste entenderse rechazado conforme al art.135 del C. T. (art. 24).

Conforme al art.147, si se hubiese deducido apelación en contra de la sentencia definitiva que rechaza la reclamación, la Corte de Apelaciones podrá, a solicitud del apelante y previo informe del Servicio de Tesorerías, ordenar la suspensión del cobro por un plazo determinado que podrá ser renovado. La misma facultad le corresponderá a la Corte Suprema conociendo de los recursos de casación.

El informe del Servicio de Tesorerías deberá entregarse dentro de los quince días siguientes de recibida la petición del Tribunal, el cual podrá proceder sin él si no se entrega en el plazo señalado.

Esta suspensión no es aplicable tratándose de impuestos sujetos a retención ni a aquellos que por ley deben ser materia de recargo en los cobros o ingresos de un contribuyente, en la parte que efectivamente se hubiere retenido o recargado.

Se ha estimado que la suspensión de cobro no procede en aquellas reclamaciones en que la cuestión debatida sea precisamente un problema de débito fiscal (es decir, la suma de los impuestos recargados). Si la reclamación incide en un problema de crédito fiscal el problema se transforma en una controversia sobre "impuestos soportados"<sup>135</sup>.

### **13.6 Recursos en contra de la sentencia de segunda instancia.**

Fallado el recurso de apelación por la Corte de Apelaciones, tanto el fisco como el contribuyente podrán interponer los recursos de queja o casación en la forma y en el fondo, los que serán resueltos por la Corte Suprema.

## **III. PROCEDIMIENTO GENERAL PARA LA APLICACIÓN DE SANCIONES** **Art.161 C.T.**

### **1.- Introducción.**

En el párrafo I del Título IV del Libro III del Código Tributario se contempla un procedimiento general para la aplicación de sanciones por las infracciones cometidas por los contribuyentes a las normas tributarias.

Es un procedimiento general por cuanto se va a aplicar respecto de todas aquellas infracciones que no tengan contemplado un procedimiento específico. En la práctica este procedimiento es aplicable respecto de las infracciones sancionadas en el art. 97 n°3, 15, y 16 y en los arts.102, 103, 104 y 109.

Se castigan también a través de este procedimiento los delitos tributarios que son sancionados con multa y pena corporal establecidos en los arts. 97 n°4, 5, 8, 9, 12, 13, 14, y 18 y art.100 en los casos en que el Servicio de Impuestos Internos ha renunciado a su derecho a ejercitar la acción criminal presentando denuncia o

<sup>134</sup> El reclamante que desee comparecer ante la Corte de Apelaciones ya sea para rendir pruebas o reclamar la existencia de vicios procesales deberá comparecer con el patrocinio de un abogado.-

<sup>135</sup> Elizabeth Emilfork, Gaceta Jurídica 220 año 1998 "De La Suspensión del Cobro judicial y del Apremio en las Reclamaciones por objeción de Crédito Fiscal del IVA"

querella contra el infractor. Dicho de otro modo, si no se deduce tal denuncia o querella por el delito tributario, la multa de todos modos se aplicará conforme a este procedimiento general de aplicación de sanciones.

## **2.- Procedimiento.**

**Acta de denuncia y contestación.** En conocimiento de haberse cometido una infracción o reunidos los antecedentes que hagan verosímil su comisión se levantará un acta por el funcionario del Servicio correspondiente. Esta acta se notificará al interesado infractor personalmente o por cédula.

Notificada el acta, el infractor por sí o por medio de su representante podrá reclamar dentro del plazo de 10 días hábiles (plazo improrrogable) ante el Director Regional de su domicilio, pudiendo el escrito de reclamo ser presentado ante el Juez Tributario o en la oficina de partes de la Unidad correspondiente al domicilio del reclamante (art.115).

Tratándose de infracciones cometidas en una sucursal del contribuyente, conocerá de ella como Juez Tributario el Director Regional que tenga competencia en el territorio dentro del cual se encuentra ubicada la sucursal.

En su reclamo o contestación a la denuncia, lo que el contribuyente dentro del plazo de 10 días debe presentar son sus descargos, es decir, las explicaciones a la conducta objetada. La presentación debe ser escrita, y fundada, debiendo el contribuyente indicar con precisión los medios de prueba que piensa hacer valer en el juicio<sup>136</sup>.

Se aplican respecto de la representación del contribuyente iguales normas a las vistas en el procedimiento general de reclamaciones (art. 107).

## **3.- El contribuyente puede enmendar ciertos errores y resultar absuelto de toda sanción.**

En efecto, si la infracción consistiere en falta de declaración o declaraciones incorrectas que hubieren acarreado la evasión total o parcial del impuesto, el contribuyente podrá, al contestar, hacer las declaraciones omitidas o rectificar la errónea. Si esta declaración es considerada satisfactoria, se liquidará de inmediato el impuesto y podrá absolverse de toda sanción al inculpado si no apareciere intención maliciosa.

## **4.- Medidas Conservativas.**

Durante el procedimiento pueden dictarse por el Juez las medidas necesarias para evitar que desaparezcan los antecedentes que prueben la infracción o que se consumen los hechos que la constituyen.

En estos casos el contribuyente puede reclamar de este tipo de resoluciones sin que se suspenda su cumplimiento ante el Juez de Letras, quien resolverá con citación del Jefe del Servicio.

## **5.- Fase de Prueba y Decisión.**

Presentada la reclamación o descargos, el Tribunal ordenará recibir la causa a prueba que el inculpado hubiere ofrecido en su escrito dentro del plazo que el mismo Tribunal fije. El reclamante podrá valerse de todos los medios de prueba excepto la absolución de posiciones.

El plazo fijado es sólo fatal para rendir la prueba testimonial, pues la prueba documental podrá presentarse hasta antes que se dicte sentencia.-

**Sentencia.** El Juez Tributario deberá dictar sentencia haya o no presentado descargos el contribuyente denunciado, y la sentencia se pronunciará cuando no necesite ordenar nuevas diligencias o se hallan cumplido las ordenadas. Si se

<sup>136</sup> Se ha fallado que si el contribuyente no presenta descargos o defensas, puede todavía, apelando de la sentencia definitiva alegar la excepción de prescripción, por aplicación de los arts.310 del Código de Procedimiento Civil, aplicable por disposición del art.161 n°9 del art.161° y art.148° del Código Tributario. S.Corte de Apelaciones de Arica 17-3-1997 - Rol 5.150-96 en Boletín n°536, Julio 1998.

acoge la denuncia, sea que exista reclamo del contribuyente o no, la sentencia ordenará el giro de la multa correspondiente.

La sentencia será notificada por carta certificada (art. 161 n° 9 en relación con el art. 138 del C. T.)

Recursos. Contra las resoluciones pronunciadas en primera instancia dentro de este procedimiento, procede sólo el recurso de reposición, el cual debe interponerse dentro del plazo de 5 días contados desde la notificación de la resolución correspondiente.

En contra de la sentencia pronunciada proceden los recursos de reposición y apelación, los que deben interponerse dentro del plazo de 10 días contados desde la notificación de la sentencia. Si se deduce apelación, la Corte de Apelaciones podrá a petición de parte suspender total o parcialmente el cobro de la multa por un plazo de hasta dos meses prorrogables por una sola vez mientras se resuelve el recurso.

### **6.- Procedimiento Criminal relativo a los Delitos Tributarios**

Los juicios criminales que se inicien por delitos tributarios (sancionados con pena corporal) sólo pueden ser iniciados por querrela o denuncia del Servicio a través de su Director Nacional, o por querrela o denuncia del Consejo de Defensa del Estado a requerimiento del Director del Servicio (art.162).

Si se interpone querrela o denuncia en caso de infracciones sancionadas con pena corporal y multa la pena pecuniaria será conocida y aplicada dentro del proceso criminal. (Ejemplos art.97 n°4, 5, 8, 9, 12, 13.)

Por el contrario, si el Servicio no ejercitare su derecho a iniciar un juicio criminal, las multas a que dan lugar las mismas infracciones serán aplicadas conforme a este procedimiento general de aplicación de sanciones.

#### **6.1 Etapa previa o de recopilación de antecedentes.**

Conforme al art.162 n°10 corresponderá al Servicio recopilar los antecedentes que habrán de servir de fundamento a la decisión del Director de interponer denuncia o querrela criminal.

Con el objeto de llevar a cabo la recopilación, el Director podrá ordenar la aposición de sellos y la incautación de los libros de contabilidad y demás documentos relacionados con el giro del negocio del presunto infractor. Las medidas mencionadas podrán ordenarse para ser cumplidas en el lugar en que se encuentren o puedan encontrarse los respectivos libros de contabilidad y documentos, aunque aquél no corresponda al domicilio del presunto infractor. El funcionario encargado de la diligencia podrá recurrir al auxilio de la fuerza pública la que será concedida por el Jefe de Carabineros más inmediato sin más trámite que la exhibición de la resolución que ordena dicha medida, pudiendo procederse con allanamiento y descerrajamiento si fuere necesario.

Contra la resolución que ordene las medidas indicadas y sin que ello obste a su cumplimiento, podrá ocurrirse ante el Juez de letras en lo civil de turno del domicilio del contribuyente, quien resolverá con citación del Jefe del Servicio del lugar donde se haya cometido la infracción. El fallo que se dicte sólo será apelable en lo devolutivo.

#### **6.2 Representación del querellante.-**

En las investigaciones penales y en los procesos que se incoen, la representación y defensa del Fisco corresponderá sólo al Director, por sí o por medio de mandatario, cuando la denuncia o querrela fuere presentada por el Servicio, o sólo al Consejo de Defensa del Estado, en su caso. El denunciante o querellante ejercerá los derechos de la víctima, de conformidad al Código Procesal Penal.

#### **6.3 Acuerdos reparatorios.**

En todo caso, los acuerdos reparatorios que celebre el querellante, conforme al artículo 241 del Código Procesal Penal, no podrán contemplar el pago de una

cantidad de dinero inferior al mínimo de la pena pecuniaria, sin perjuicio del pago del impuesto adeudado y los reajustes e intereses penales que procedan de acuerdo al artículo 53 de este Código.

**6.4 Normas aplicables en caso que el Director no ejerza acción penal.** Si la infracción pudiere ser sancionada con multa y pena corporal, el Director podrá, discrecionalmente, interponer la respectiva denuncia o querrela o enviar los antecedentes al Director Regional para que aplique la multa que correspondiere a través del procedimiento administrativo previsto en el artículo 161.

La circunstancia de haberse iniciado el procedimiento por denuncia administrativa conforme al art.61, no será impedimento para que, en los casos de infracciones sancionadas con multa y pena corporal, se interponga querrela o denuncia. En tal caso, el Director Regional se declarará incompetente para seguir conociendo el asunto en cuanto se haga constar en el proceso respectivo el hecho de haberse acogido a tramitación la querrela o efectuado la denuncia.

La interposición de la acción penal o denuncia administrativa no impedirá al Servicio proseguir los trámites inherentes a la determinación de los impuestos adeudados; igualmente no inhibirá al Director Regional para conocer o continuar conociendo y fallar la reclamación correspondiente.

**6.5 Deber de información del Ministerio Público.**

El Ministerio Público informará al Servicio, a la brevedad posible, los antecedentes de que tomare conocimiento con ocasión de las investigaciones de delitos comunes y que pudieren relacionarse con los delitos a que se refiere el inciso primero.

Si no se hubieren proporcionado los antecedentes sobre alguno de esos delitos, el Servicio los solicitará al fiscal que tuviere a su cargo el caso, con la sola finalidad de decidir si presentará denuncia o interpondrá querrela, o si requerirá que lo haga al Consejo de Defensa del Estado. De rechazarse la solicitud, el Servicio podrá ocurrir ante el respectivo juez de garantía, quien decidirá la cuestión mediante resolución fundada.

**6.6 Declaración del Director del Servicio.**

Conforme al art.163 cuando el Director del Servicio debiere prestar declaración testimonial en un proceso penal por delito tributario, se aplicará lo dispuesto en los artículos 300 y 301 del Código Procesal Penal.

Si, en los procedimientos penales que se sigan por los mismos delitos, procediere la prisión preventiva, para determinar en su caso la suficiencia de la caución económica que la reemplazará, el tribunal tomará especialmente en consideración el hecho de que el perjuicio fiscal se derive de impuestos sujetos a retención o recargo o de devoluciones de tributos; el monto actualizado, conforme al artículo 53 de este Código, de lo evadido o indebidamente obtenido, y la capacidad económica que tuviere el imputado

**6.7 Acción pública de denuncia.** Conforme al art.164 del C.T. las personas que tengan conocimiento de la comisión de infracciones a las normas tributarias pueden efectuar la denuncia ante el Director o la Dirección Regional correspondiente.<sup>137</sup>

<sup>137</sup> **Regla aplicables al antiguo procedimiento penal.** Conforme al art.163 inc.1 La tramitación de los procesos a que dieran lugar los delitos previstos en el Código Tributario se ajustarán a las reglas establecidas en los Libros I y II del Código de Procedimiento Penal, con las modificaciones que el mismo art.163 señala. **Normas especiales en los juicios criminales.** El art.163 contempla las normas especiales aplicables, algunas de las cuales son las siguientes: a) La denuncia o querrela no requiere del trámite de ratificación. El juez dispone del plazo de 120 días para llevar a efecto la investigación o etapa de sumario, prorrogables por resolución fundada por una sola vez.- Las diligencias realizadas fuera de este plazo no acarrearán vicio de nulidad ni falta de emplazamiento de las partes. (Cf. RDJ, tomo 88, no. 3, 1991, secc. cuarta, pág. 150); b) Los informes contables emitidos por los funcionarios

#### **IV.- PROCEDIMIENTOS ESPECIALES PARA LA APLICACIÓN DE SANCIONES.**

Se aplica este procedimiento a las sanciones administrativas señaladas en los n°1 y 2 del art.165.

El art.165 n°1 se refiere a las infracciones contempladas en los n°1,2 y 11 del art.97.

El art.165 n°2 se refiere a los n°6, 7, 10, 17, 19, 20 y 21 del art.97.

**1.- Inicio del Procedimiento.** El procedimiento respecto de las infracciones señaladas en el n°1 comienza con la notificación del giro de la multa, lo que se hará usualmente por carta certificada.

Las infracciones contempladas en el art.165 n°1 tienen la particularidad que las multas pueden ser pagadas directamente por el contribuyente "por ventanilla" y por ello el n°1 señala que las multas serán determinadas por el Servicio, por Tesorerías o solucionadas por el propio contribuyente.-

En el caso de las infracciones señaladas en el n°2 el procedimiento se inicia con la notificación de la infracción, notificación que se efectuará personalmente o por cédula.

#### **2.- Tramitación del reclamo común a los n°1 y 2 del art.165.**

Se podrá reclamar ante el Director Regional como Juez Tributario correspondiente al domicilio del infractor, compareciendo el contribuyente o su

---

del Servicio que realizaron la investigación administrativa del delito tributario, tienen, para todos los efectos legales, el valor de informe de peritos. Las partes podrán designar, a su costa, peritos adjuntos.

**c) Libertad Provisional.** En estos casos el Juez de la causa fijará el monto de la fianza. El Código establece eso si requisitos especiales para conceder la libertad provisional: **i)** Si se trata de los casos del inciso segundo del número 4° del Artículo 97, la fianza se fijará en una suma no inferior al 30 por ciento de los impuestos evadidos, reajustados, y de acuerdo a la estimación que de ellos haga el Servicio. La excarcelación se otorgará y la fianza se rendirá de acuerdo a los incisos segundo y tercero del Artículo 361° del Código de Procedimiento Penal, cualquiera que sea la pena asignada al delito. **ii)** Sin embargo, en los casos a que se refiere el inciso tercero del N° 4 del Artículo 97°, la excarcelación procederá de acuerdo con las reglas generales, pero se exigirá, además, caución y no se admitirá otra que no sea un depósito de dinero de un monto no inferior a la devolución indebidamente obtenida, según los antecedentes que presente el SII. Sobre este monto, el Tribunal fijará los reajustes e intereses que procedan. Reiterada jurisprudencia ha considerado que estas exigencias adicionales se encuentran tácitamente derogadas (RDJ, tomo 88, no. 2, 1991, secc. cuarta, pág. 65, sentencia Excma Corte Suprema: El artículo 163 letra f del Código Tributario al exigir una caución extraordinaria para permitir la libertad provisional ha sido derogado por las reglas o prescripciones de los números 7 letra e) y 26 del artículo 19 de la Constitución Política de 1980, por ser la disposición del Código Tributario absolutamente incompatible con estos últimos. También RDJ, tomo 88, no. 3, 1991, secc. cuarta, pág. 129; Gaceta Jurídica, 154, pag. 92; Gaceta Jurídica, 155, pág. 122). Al conceder el beneficio de la libertad provisional, el tribunal decretará simultáneamente el arraigo del procesado, hasta el término por sentencia firme del proceso incoado. **d) Apelaciones.** Las apelaciones que se deduzcan por los querrelados en los procesos por delitos tributarios se concederán en el solo efecto devolutivo, con la única excepción de la sentencia definitiva. **e) Beneficios alternativos de cumplimiento de condena.** Toda sentencia condenatoria de primera o segunda instancia debe establecer el monto de los impuestos cuya evasión se haya acreditado. La sentencia condenatoria podrá conceder el beneficio de la remisión condicional de la pena y el reo acogerse a dicho beneficio si además de dar cumplimiento a las exigencias contenidas en los números 1), 2) y 3) de la Ley 7.821 modificada por la Ley 17.642, se obliga a pagar dentro de seis meses de ejecutoriada la sentencia, la multa y costas de la causa y los impuestos adeudados. En el evento de transcurrir el plazo indicado en el inciso anterior, sin que se haya acreditado en el proceso respectivo, el pago de la multa, costas, impuestos e intereses adeudados o la suscripción de un convenio conforme a lo dispuesto en el Artículo 192°, quedará sin efecto ipso facto la concesión del beneficio y el Juez, de oficio y sin más trámite, dispondrá la orden de detención respectiva para el ingreso del reo al establecimiento en que ha de cumplir la pena privativa de libertad establecida en la sentencia. La circunstancia de iniciarse un procedimiento administrativo de aplicación de sanciones conforme al art.161 no será obstáculo para que el Servicio pueda en cualquier momento presentar la correspondiente querrela o denuncia iniciando un proceso criminal. En este último caso el Director Regional se declarará incompetente pero seguir conociendo la gestión administrativa.

representante. El reclamo se presenta ante el Juez Tributario o en las Unidades que dependen de la Dirección Regional competente.

El reclamo debe ser escrito y fundado. La ley no establece las causales para reclamar de la multa o infracción y por ello se puede fundamentar en cualquier hecho o circunstancia que lleve a concluir la inexistencia de la infracción.

El plazo para presentar el reclamo será de 15 días hábiles, fatales e improrrogables, plazo que se cuenta desde la notificación del giro de la multa en el caso del n°1 del art.165, y desde la notificación de la infracción en el caso del n°2 de la misma norma.

**Notificaciones.** Las resoluciones dictadas en primera instancia, con excepción de la sentencia, se entenderán notificadas a la parte desde que se incluyan en un estado que deberá formarse y fijarse diariamente en la Dirección Regional, con las formalidades que disponga el Director. Además, se remitirá en la misma fecha aviso por correo al notificado. La falta de este aviso anulará la notificación.

**Fase de prueba.** En este procedimiento la etapa de prueba está constituida por un plazo de 8 días a contar del día siguiente de formulado el reclamo. Este plazo es de días hábiles, fatal e improrrogable y dentro de él el reclamante debe acompañar todas las pruebas que estime conveniente rendir. Sólo se recibirá prueba de testigos cuando éstos se hayan señalado en el escrito de reclamo con expresión de su nombre y apellido, domicilio, profesión u oficio. En este juicio no podrán declarar más de cuatro testigos, quienes declararán el día y la hora que señale el Director Regional.

Las demás pruebas pueden rendirse dentro del plazo de 8 días y los documentos pueden acompañarse hasta antes que quede el expediente en estado de sentencia.-

El Director Regional puede citar a declarar a personas que no figuran en la lista o decretar otras medidas que estime conveniente.

**Sentencia.** Debe dictarse sentencia dentro del quinto día desde que los autos quedan en estado de dictarse fallo, y ella será notificada personalmente o por cédula.

Contra la sentencia sólo procede el recurso de apelación<sup>138</sup>, el que podrá entablarse dentro del plazo de 10 días contados desde la notificación personal o por cédula de la sentencia. Es necesario para apelar consignar a lo menos el 20% de la multa con un máximo de 10 U.T.M.

## **V.- PROCEDIMIENTO DE COBRO EJECUTIVO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.-**

1.- La cobranza administrativa y judicial de las obligaciones tributarias corresponde a la Tesorería General de la República, quien efectuará dicha labor de acuerdo a las normas establecidas en los arts.168 y siguientes del C.T.

En primer lugar, constituyen títulos ejecutivos por el solo ministerio de la ley las listas o nóminas de los deudores que se encuentren en mora de cumplir con sus obligaciones, listas confeccionadas por el Tesorero Provincial y que contienen la individualización completa del contribuyente moroso y los impuestos adeudados.

Es el mismo Tesorero Provincial quien despacha una orden requiriendo de pago al contribuyente moroso y ordenando el embargo suficiente de sus bienes, resolución que estampará en la propia nómina o lista.

<sup>138</sup> Se ha resuelto que si el denunciado no interpone reclamo, no es procedente el recurso de apelación, toda vez que sin él el procedimiento no ha llegado a iniciarse y constituye sólo un procedimiento administrativo que compete en única instancia del Director del SII; razón por la cual no es posible admitir el recurso de apelación. S.Corte de Apelaciones de Santiago 10/10/1997.Rol 7.195-96, en Boletín SII n°536, Julio de 1998. S. Corte de Apelaciones de Punta Arenas 25/03/1998 - ROL 8.602-97, en Boletín SII n°537, Agosto de 1998. -

2. La notificación del hecho de encontrarse en mora y el requerimiento de pago será practicada al deudor personalmente por el Recaudador Fiscal, funcionario que actúa en calidad de Ministro de Fe, pudiendo dicha notificación ser efectuada por cédula conforme al art.44 del Código de Procedimiento Civil si el ejecutado no fuese habido.

Practicado el requerimiento sin obtener el pago el recaudador fiscal procederá a trabar embargo sobre los bienes del deudor. Para facilitar esta diligencia, los recaudadores fiscales pueden exigir de los deudores morosos una declaración jurada de sus bienes. Tratándose de bienes raíces, el embargo no surtirá efecto respecto de terceros sino una vez que se haya inscrito en el Conservador de Bienes Raíces.

3. El ejecutado puede oponerse a la ejecución dentro del plazo de diez días hábiles contados desde la fecha del requerimiento, oposición que sólo podrá fundarse en alguno de las siguientes excepciones:

- a. Pago de la Deuda.
- b. Prescripción.
- c. No empecer el título al ejecutado. Por esta última excepción no podrá discutirse la existencia de la obligación y deberá fundarse en un antecedente escrito y aparecer revestida de fundamento plausible.

El ejecutado puede además pedir en esta etapa administrativamente la compensación de la deuda.

El Tesorero Provincial debe pronunciarse sobre la oposición dentro del plazo de cinco días y sólo podrá acoger la excepción de pago y las alegaciones o defensas que se fundamenten en errores o vicios manifiestos. Si no acoge las excepciones remitirá los antecedentes al Abogado Provincial quien deberá resolverlas.

4. El Abogado Provincial deberá pronunciarse sobre las excepciones opuestas y si las rechaza deberá remitir el expediente al juez ordinario competente solicitando se pronuncie sobre la oposición interpuesta por el deudor o, en caso de no existir oposición, solicitar las medidas para la realización de los bienes embargados. Ante el Juez Civil se aplicarán las disposiciones del juicio ejecutivo (art.434 y ss. del Código de Procedimiento Civil) en la parte que sean pertinentes.

## **VI LOS APREMIOS** (Arts.93 y ss.Código Tributario).

1.- Los apremios son los medios compulsivos establecidos por la ley y que tienen por objeto obtener de los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de determinados tributos, o bien obtener de ciertas personas la realización de determinadas conductas.

### **2.- Casos en que procede el apremio.**

#### **2.1 Apremio Solicitado por el Servicio de Impuestos Internos:**

En estos casos corresponde al Director regional solicitar el apremio:

a) Procede el apremio durante la recopilación de antecedentes sobre delitos tributarios (art.161 nº10) respecto de las personas que habiendo sido citadas ante el Servicio a declarar conforme a los arts.34 y 60 del Código no concurren sin causa justificada. La norma se aplica por tanto a los contribuyentes, los técnicos y asesores del contribuyente que hayan firmado la declaración de impuestos y los terceros que puedan informar al Servicio de negocios u operaciones del contribuyente.

Para que proceda el apremio se requiere que las personas antes señaladas hayan sido citadas por segunda vez y no hayan comparecido ante el Servicio de Impuestos Internos. Las dos citaciones deben efectuarse por carta certificada

debiendo mediar entre ellas a lo menos cinco días y es el Director Regional quien solicita el apremio.

b.- Procede también respecto de los contribuyentes que no llevan contabilidad o los libros exigidos por el Servicio o, llevándolos, no se adecuan a las normas legales y reglamentarias, como asimismo, si el contribuyente no exhibe los libros o entaba el examen de los mismos.

### **2.2. Apremio solicitado por Tesorería.**

a) En los casos de personas que han incurrido en la infracción del art.97 n°11 del Código Tributario, esto es, en el retardo en enterar impuestos de recargo o sujetos a retención.

En estos casos para que proceda el apremio Tesorería requiere a los deudores por cédula (art.96) con el objeto que enteren los impuestos atrasados dentro del plazo de cinco días desde la fecha de la notificación. En caso de no pago, se remitirán los antecedentes al juez del domicilio del contribuyente. El hecho de encontrarse el contribuyente sometido a proceso como autor de delito tributario no obsta a que, por falta de pago de algunos impuestos sujetos a retención comprendidos en dicho juicio criminal, pueda decretarse el apremio a fin de obtener el cumplimiento de la obligación tributaria<sup>139</sup>.

El apremio conforme al art.93 y 97 n°11 no procede cuando el cobro de IVA que se hace al contribuyente no es por retención indebida de impuesto recargado en las facturas de venta hechas por el mismo contribuyente a terceros, sino que por el rechazo que el SII ha hecho del crédito fiscal que figura en las facturas de sus proveedores entregadas al contribuyente por la adquisición de productos<sup>140</sup>.

b. Procede también respecto de los contribuyentes que se niegan a prestar declaración jurada de sus bienes conforme al art.171 inciso final del Código Tributario.

### **3.- Reglas comunes al apremio.**

En los casos anteriores, es necesario que en primer lugar se aperciba expresamente al contribuyente o infractor para que cumpla la obligación tributaria respectiva bajo sanción de apremio.

En los casos en que el apremio deba ser solicitado por el Director regional, corresponderá al Servicio practicar el apercibimiento.

El Juez de letras de Turno en lo Civil deberá citar al contribuyente a una audiencia y con el sólo mérito de lo que exponga en ella o en su rebeldía resolverá sobre la aplicación del apremio solicitado, ordenando el arresto del infractor hasta por 15 días. El apremio puede ser suspendido si se alegaren motivos plausibles.

El apremio puede ser renovado si se mantienen las circunstancias que dieron lugar a él.- Cesará el apremio si se cumple con la obligación respectiva. (art.94)

Las resoluciones que decreten el apremio son **inapelables**<sup>141</sup>.

<sup>139</sup> s. Excm. Corte Suprema en Revista Fallos del Mes n°406, septiembre de 1992, pág.645.

<sup>140</sup> Cf. Elizabeth Emilfork op.cit. "De la suspensión del cobro judicial y del apremio por reclamaciones por objeción del crédito fiscal del IVA". Ver s.Excm. Corte Suprema 21 de Julio de 1998 Gaceta Jurídica n°217 Julio de 1998, pág.101 y siguientes.

<sup>141</sup> Procede el recurso de amparo si la medida es ilegal o infundada.