



UNIVERSIDAD DE VALPARAISO  
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES  
ESCUELA DE DERECHO



# LA DECLARACIÓN MALICIOSAMENTE FALSA EN LOS ARTÍCULOS 200 Y 201 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

---

Análisis doctrinario y jurisprudencial.

*Paola Jaramillo Arias.*

*Ricardo Galaz Catalán.*

*Profesor Guía: Gonzalo Pardo Sainz.*

*Valparaíso, 2015.*

**Tesina de la Escuela de Derecho de la Universidad de Valparaíso.**

## INDICE

<b><i>CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN.....</i></b>	<b><i>5</i></b>
<b><i>CAPÍTULO II: ASPECTOS PRELIMINARES.....</i></b>	<b><i>7</i></b>
1. La obligación tributaria.....	7
2. La extinción de la obligación tributaria.....	8
3. Modos de extinguir más comunes en materia tributaria.....	9
3.1. El pago.....	9
3.2 La prescripción extintiva.....	9
3.2.1 Generalidades.....	10
3.2.2 Prescripción extintiva en materia tributaria.....	11
<b><i>CAPÍTULO III: ARTÍCULOS 200 Y 201 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.....</i></b>	<b><i>15</i></b>
1. Normas legales.....	15
2. Plazo general y plazo extraordinario.....	16
2.1. Plazo general.....	16
2.2. Plazo extraordinario.....	17
2.2.1 La no presentación de la declaración.....	18
2.2.2 La declaración maliciosamente falsa.....	18
<b><i>CAPÍTULO IV: LA DECLARACIÓN MALICIOSAMENTE FALSA.....</i></b>	<b><i>19</i></b>
1. Introducción.....	19
2. Calificación de una declaración como maliciosamente falsa.....	19
3. Necesidad de declarar judicialmente el carácter malicioso de la declaración....	20
3.2. Declaración maliciosamente falsa del artículo 97 N°4 del Código Tributario. Diferencias.....	21
3.3. La declaración maliciosamente falsa no requiere calificación judicial previa.....	26
4. Qué se entiende por declaración maliciosamente falsa.....	28
4.1 Doctrina:.....	28
4.2. Servicio de Impuestos Internos:.....	29
4.3. Jurisprudencia:.....	29
5. El peso de la prueba.....	38
<b><i>CAPÍTULO V: NUESTRAS CONSIDERACIONES.....</i></b>	<b><i>47</i></b>
1. Concepto de la expresión declaración maliciosamente falsa.....	47
1.1. Elementos.....	47

2. Naturaleza jurídica. ....	47
3. Características. ....	48
<i>BIBLIOGRAFÍA</i> .....	54

## RESUMEN.

El presente trabajo tiene por objeto el análisis, desde la doctrina y la jurisprudencia, de la causal que da lugar a la aplicación del plazo extraordinario de caducidad y de prescripción de los artículos 200 y 201 del Código Tributario, esto es, la presentación de una declaración maliciosamente falsa. En primer término, haremos mención a la obligación tributaria y sus modos de extinguir, deteniéndonos en la prescripción extintiva. En segundo lugar, abordaremos los problemas que han generado la interpretación y aplicación de la causal de la presentación de una declaración maliciosamente falsa, con especial énfasis en la interpretación que le han dado los Tribunales de Justicia.

## ABSTRACT

The present work aims to analyze , from the doctrine and jurisprudence, of the grounds giving rise to the application of the extraordinary period of expiration and prescription of the Articles 200 and 201 of the Tax Code, that this, filing a false statement maliciously. First, we will mention the tax liability and their ways of extinguishing, stopping at the extinctive prescription. Secondly, we will address the problems that have generated the interpretation and application of the grounds for filing a false statement maliciously, with special emphasis on the interpretation that the courts of justice have given.

## PALABRAS CLAVES

Artículo 200 – Artículo 201 – Código Tributario – Declaración Maliciosamente Falsa – Dolo Tributario – Dolo Civil Tributario – Peso de la prueba.

## KEYWORDS

Article 200 – Article 201- Tax Code – Maliciously False Declaration – Tax Dolo – Dolo Civil Tax – Burden Of Proof.

## CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

El derecho tributario, entendido como “aquella rama del Derecho que regula los tributos, así como también los poderes, deberes y prohibiciones que los complementan”<sup>1</sup>, es una de las áreas del derecho más importante para el desarrollo de la sociedad, y principalmente para la existencia y realización de los fines del Estado, ya que regula lo que constituye el principal medio de recaudación de ingresos fiscales, los tributos, con los cuales el Estado puede financiar las actividades que permiten la existencia misma de éste, tales como defensa, administración pública, seguridad, justicia, etc. Así mismo, para satisfacer las múltiples necesidades del país, como vivienda, salud, educación, trabajo, entre otros. Todo ello, con el fin de promover el bien común en la nación, tal como lo señala el artículo 1, inciso 4 y 5 de la Constitución Política de la República. Alcanzar la realización de tales fines implica un gran número de recursos.

El Estado obtiene recursos de diversos medios, tales como la explotación de sus propios bienes y el manejo de sus empresas, pero la mayor fuente de ingresos la constituye la recaudación tributaria.

Los fondos obtenidos por el Estado forman parte de las finanzas públicas, que constituye la materia que comprende todo el aspecto económico del ente público, y que se manifiesta en la actividad tendiente a la obtención, manejo y aplicación de los recursos con que cuenta el Estado para la realización de las actividades que le permitirán la consecución de sus fines.

Al respecto, Zavala señala que los ingresos que el Estado obtiene del ejercicio de la soberanía que están relacionados con la potestad de establecer tributos sobre las actividades que realizan los particulares, es la más importante fuente de ingreso del Estado.<sup>2</sup> En la misma línea, Sánchez señala que el Estado, en el sentido más amplio del término, se nutre

---

<sup>1</sup> MASSONE PARODI, Pedro, *Principios del Derecho Tributario*, T I, 3º Ed., Legalpublishing, Santiago, 2013, Pág.24.

<sup>2</sup> ZAVALA ORTIZ, José, *Manual de Derecho Tributario*, Lexis Nexis, Santiago, 2003, Pág. 3.

principalmente del sistema tributario [como fuente de ingreso] y en la actualidad, es evidente, que los tributos aportan la mayor cantidad del dinero necesario para la financiación pública.<sup>3</sup>

No obstante la enorme importancia del Derecho Tributario, existen algunas materias dentro de él que no están del todo claras en cuanto a su interpretación, lo que afecta gravemente la certeza jurídica de esta trascendental rama del derecho. Como bien lo refleja Zavala, “el Derecho Tributario aparece, a la luz de muchos juristas, como una disciplina desordenada y carente de principios y conceptos propios que se hayan desarrollado en forma acabada por la doctrina”.<sup>4</sup> En el mismo sentido, Wahn señala que “una de las áreas donde con mayor fuerza y constancia se presentan situaciones de conflicto es en materia de interpretación de la ley tributaria”.<sup>5</sup>

Una de las materias que reviste gran importancia para el Derecho Tributario y que precisamente no se encuentra delimitada con la suficiente claridad que debería, sobre todo en la jurisprudencia de nuestros Tribunales, es la prescripción extintiva extraordinaria, particularmente el concepto y contenido de la expresión “*declaración maliciosamente falsa*” tratada en el Libro III, Título IV denominado “De la Prescripción”, artículos 200 y 201 del Código Tributario. Es por esta razón, que en el presente trabajo nos hemos propuesto abordar este tema, y tratar de identificar, desde la doctrina y la jurisprudencia, la evolución y contenido del estándar que se le ha atribuido a la “*declaración maliciosamente falsa*”.

---

<sup>3</sup> SÁNCHEZ, José, *Manual de Derecho Tributario*, Comares, Granada, 2002, Pág. 7.

<sup>4</sup> ZAVALA ORTIZ, José, Op. cit., Pág.1.

<sup>5</sup> WAHN, Werner, *Interpretaciones que amenazan el derecho tributario. Tendencias actuales y análisis crítico*, en Revista de Estudios Tributarios, Santiago, 2012, N°6, pp. 161-181.

## CAPÍTULO II: ASPECTOS PRELIMINARES.

Para abordar el tema de la declaración maliciosamente falsa tratada en los artículos 200 y 201 del Código Tributario, es necesario previamente estudiar la obligación tributaria y sus modos de extinguir.

### 1. La obligación tributaria.

La potestad tributaria no se agota en la imposición de tributos, ella se extiende también a la facultad de instituir deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria. Existen una serie de deberes negativos y positivos para los contribuyentes y terceros, como por ejemplo, realizar una declaración, llevar libros de contabilidad, etc.

Zavala señala que “se trata de una relación jurídica compleja, ya que las obligaciones y sus derechos correlativos son múltiples, destacando aquella en que el contribuyente se obliga a pagar al Fisco una suma de dinero, por incurrir en un hecho que la propia ley precisó como conducta gravada”.<sup>6</sup> Esta obligación de pagar una determinada cantidad de dinero al Fisco corresponde a la denominada *obligación tributaria principal u obligación tributaria propiamente tal*.

La obligación tributaria principal, la define Zavala como “el vínculo jurídico cuya fuente es la ley, que nace en virtud de la ocurrencia de ciertos hechos que en la misma ley se designan y, por el cual (vínculo), ciertas personas se encuentran en la necesidad jurídica de entregar al Estado u otro ente público, cierta cantidad de dinero para la satisfacción de las necesidades públicas”.<sup>7</sup>

Junto a esta obligación principal, existen una serie de deberes, tanto positivos como negativos, que tienen como objeto, principalmente, permitir al Fisco, a través de los órganos encargados, administrar y fiscalizar el cumplimiento de la obligación principal. Respecto a estos deberes, Torres señala que “consisten en actos o abstenciones ordenadas por la ley, tendientes

---

<sup>6</sup> ZAVALA ORTIZ, José, Op. cit., Pág.45,

<sup>7</sup> ZAVALA ORTIZ, José, Op. Ibid., Pág.46.

a asegurar y facilitar la determinación, fiscalización y recaudación de los tributos y que son diversos de la obligación tributaria propiamente tal”.<sup>8</sup>

Se ha señalado, que el criterio diferenciador entre una obligación y un deber, se encuentra en la sanción que acarrea su incumplimiento. En efecto, el incumpliendo de una obligación da lugar a que el acreedor pueda exigir la correspondiente indemnización de perjuicios, en tanto que el incumplimiento de un deber, acarrea una sanción para el infractor, que en materia tributaria corresponde a una multa o la clausura.<sup>9</sup>

En consecuencia, se puede advertir que nuestro ordenamiento jurídico tributario no solo establece tributos y la correlativa obligación de los contribuyentes de pagarlos, sino que también establece otros deberes.

## 2. La extinción de la obligación tributaria.

El Derecho Tributario reconoce los mismos modos de extinguir las obligaciones que el Derecho Civil, los cuales se admiten, obviamente, en la medida que sea posible, dada las especificidades que presenta el Derecho Tributario. En efecto, el artículo 1567 del Código Civil prescribe:

“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;

---

<sup>8</sup> TORRES LORCA, Yenny, *La Prescripción Tributaria: Doctrina y Jurisprudencia*, Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Concepción, 2000, Pág. 29.

<sup>9</sup> Apuntes de clases Derecho Tributario, Profesor Gonzalo Pardo, Universidad de Valparaíso, 2013.

- 6° Por la confusión;
- 7° Por la pérdida de la cosa que se debe;
- 8° Por la declaración de nulidad o por la rescisión;
- 9° Por el evento de la condición resolutoria;
- 10° Por la prescripción”.

Además de los mencionados, se deben agregar: la dación en pago; el plazo extintivo; y la muerte del acreedor o deudor, en determinados casos.

### 3. Modos de extinguir más comunes en materia tributaria.

Ahora bien, no todos los modos de extinguir las obligaciones son aplicables a la deuda impositiva, siendo las causas más comunes de extinción de dicha deuda el pago y la prescripción.<sup>10</sup>

#### 3.1. El pago.

El Código Civil prescribe en el artículo 1568 que el *pago efectivo es la prestación de lo que se debe*. Esta disposición es perfectamente aplicable en materia tributaria, con excepción de ciertas reglas especiales que establece el Código Tributario.

En materia tributaria, podría definirse el pago como aquella actividad que realiza el contribuyente en orden a satisfacer el impuesto, vale decir, a enterar en arcas fiscales la suma que resulte de aplicar la tasa del impuesto a la cuantificación del hecho gravado.

#### 3.2 La prescripción extintiva.

La prescripción extintiva en el Código Tributario presenta algunas características propias que la diferencian de la institución que opera en derecho común.

---

<sup>10</sup>MASSONE PARODI, Pedro, op. cit., Pág. 1523.

### 3.2.1 Generalidades.

El artículo 2492 del Código Civil define la prescripción adquisitiva y la extintiva como “un modo de adquirir las cosas ajenas, extinguir las acciones y derechos ajenos, por haberse poseído las cosas o no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales”.

Como puede apreciarse de la norma transcrita, es posible calificar la prescripción en adquisitiva y extintiva. Para el objeto de este trabajo debemos centrarnos en esta última.

De acuerdo al artículo 2492 podemos definir la *prescripción extintiva* como un modo de extinguir las acciones y derechos ajenos, por no haberse ejercido éstos durante un lapso de tiempo determinado, concurriendo los demás requisitos legales.

En términos generales, los requisitos para que opere la prescripción extintiva son los siguientes:

- a) Que la acción sea prescriptible.
- b) Que la prescripción sea alegada.
- c) Que el término de prescripción no haya sido interrumpido.
- d) Que el término de prescripción no se encuentre suspendido.
- e) El transcurso del tiempo señalado por la ley.

La prescripción extintiva tiene como principal característica que extingue la acción, pero no la obligación, vale decir, lo que realmente extingue son las acciones (que nacen de derechos patrimoniales) de un acreedor para exigir el cumplimiento de una determinada obligación por parte del deudor, mas no la obligación, que sobrevive como obligación natural.

Este tipo de prescripción genera importantes efectos en materia impositiva, tanto para el Fisco como para el contribuyente que, en definitiva, se beneficia de la misma.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> ALTAMIRANO, Marcos y MUÑOZ, Felipe, *Derecho Tributario Parte General: Determinación de la Obligación Tributaria*, 1º Ed., Lexis Nexis, Santiago, 2006, Pág.265.

### 3.2.2 Prescripción extintiva en materia tributaria.

Regulan esta materia, fundamentalmente, los artículos 200 y 201 recogidos en el Libro III del Código Tributario bajo el amparo del Título IV, denominado “De la prescripción”.

Respecto a estos dos artículos, se ha presentado en doctrina una discusión en cuanto a si ambos tratan realmente la institución de la prescripción extintiva.

Para un sector de la doctrina, apoyados por la mayoría de la jurisprudencia, lo que el legislador estableció en los artículos 200 y 201 del Código Tributario es la institución de la prescripción. El principal argumento de este sector, es que el legislador reguló ambos artículos bajo el Título IV, denominado precisamente “De la Prescripción”.

En consecuencia, para este sector de la doctrina, pueden distinguirse claramente:

- a) La prescripción de la acción fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos;
- b) La prescripción de la acción de cobros de impuestos, intereses, sanciones y demás recargos, cuyo titular es la Tesorería General de la República; y
- c) La prescripción de la acción del Servicio de Impuestos Internos para perseguir las sanciones pecuniarias que accedan a los impuestos adeudados.

Ugalde y García son de esta opinión, y señalan que de acuerdo al concepto del legislador, a la doctrina y a la jurisprudencia, se puede concluir que nos encontramos frente a plazos de prescripción.<sup>12</sup>

Para el otro sector de la doctrina, y a la cual adherimos, no obstante la denominación literal del epígrafe del Título IV, en estricto rigor, la prescripción propiamente tal, se encuentra

---

<sup>12</sup> UGALDE, Rodrigo y GARCÍA, Jaime, *La prescripción en materia tributaria*, 3º Ed., Legalpublishing, Santiago, 2009, Pág.15.

regulada en el artículo 201 del Código Tributario, mientras que lo que regula el artículo 200 son plazos de caducidad.<sup>13</sup>

No obstante que tanto la prescripción como la caducidad tienen como fundamento la seguridad o certeza jurídica, son instituciones totalmente distintas. La inseguridad que pretende poner fin la prescripción es posterior al nacimiento del derecho, en cambio, la caducidad intenta poner fin a la inseguridad originaria, inseguridad que es consustancial al derecho o facultad que está sujeto a la caducidad, pues no existe certeza si el derecho nacerá o caducará para siempre. En otras palabras, en la caducidad no se sabe si el derecho o facultad será ejercido o no, esa es la inseguridad a que la caducidad pretende poner fin. Tratándose de la prescripción, el derecho ya nació, y la inseguridad que pretende poner fin versa sobre sí el acreedor va a ejercer las acciones que nacen a consecuencia de ese derecho.

Las principales diferencias que podemos encontrar entre ambas instituciones, son las siguientes: la prescripción recae sobre derechos patrimoniales, en cambio la caducidad puede afectar tanto derechos patrimoniales como extra patrimoniales; la caducidad tiene por objeto la extinción de un derecho, potestad o facultad sujeto a ellas, mientras que la prescripción tiene por objeto la extinción de una acción que nace de un derecho patrimonial, sea este real o personal; la caducidad no requiere ser alegada y no solo puede, debe ser declarada de oficio por el Juez, mientras que la prescripción debe ser alegada y constatada judicialmente; la caducidad, por regla general, no puede suspenderse ni interrumpirse, en tanto que la prescripción sí; la prescripción puede ser renunciada una vez cumplida, en tanto que la caducidad no admite renuncia.<sup>14</sup>

Massone, señala que la caducidad tiene por objeto derechos potestativos, poderes o facultades de constituir o anular una situación jurídica subjetiva, mientras que la prescripción mira derechos ya adquiridos: ésta encuentra su razón de ser en la inercia del sujeto activo de la relación jurídica, ya que si un derecho subjetivo no es ejercido por quien lo podría hacer, durante un cierto tiempo, ese derecho se pierde para su titular, al paso que la caducidad tiene

---

<sup>13</sup> Pedro Massone, fue quien sostuvo por primera vez esta posición, a la cual adhieren autores como Zavala, Torres, entre otros.

<sup>14</sup> Apuntes de clases Derecho Tributario, Profesor Gonzalo Pardo, Universidad de Valparaíso, 2013.

su razón de ser en el hecho objetivo de la falta de ejercicio del derecho en el plazo preestablecido.<sup>15</sup>

En efecto, el *artículo 200* en su inciso primero señala que “El Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que hubiere lugar, dentro del término de tres años contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.

El plazo señalado en el inciso anterior será de 6 años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa”.

Del tenor literal de la disposición transcrita, parece claro que no estamos ante una acción que nace de un derecho patrimonial, sino ante facultades o potestades del Servicio. El Servicio no ejerce una acción derivada de un derecho patrimonial sino que ejerce una potestad pública de fiscalización del cumplimiento de la obligación y deberes tributario. En el caso concreto, el efecto que provoca la caducidad en el artículo 200 es la extinción del ejercicio de las potestades del Servicio, quedando en consecuencia, impedido de realizar cualquier revisión, liquidación o giro que comprenda periodos tributarios respecto de los cuales ha operado la caducidad para el caso particular. La caducidad se presenta en los casos que la ley establece un plazo para ejercitar un derecho o para ejecutar un acto, de manera que, si vencido el plazo no se ha ejercitado aquél o ejecutado éste, ya no puede hacerse posteriormente. Es una institución que se funda o descansa en el plazo fatal, el que se caracteriza precisamente porque a su vencimiento ya no pueden ejecutarse válidamente el acto.<sup>16</sup> Si el Servicio no ejecuta dentro los plazos señalados en el artículo 200 las potestades que posee para revisar, liquidar o girar los impuestos a que hubiere lugar, caducan de pleno derecho el ejercicio de dichas potestades para el caso particular.

---

<sup>15</sup> MASSONE PARODI, Pedro, op. cit., Pág. 1558.

<sup>16</sup> TORRES LORCA, Yenny, op. cit., Pág. 24.

Otras de las características de la caducidad, presentes en el artículo 200, son el transcurso inmutable del tiempo y la exclusión de interrupciones. Los plazos señalados en el artículo 200 están redactados en forma tal que tienen el carácter de fatales de acuerdo al artículo 49 del Código Civil. En efecto, el artículo 200 señala que “El Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que hubiere lugar, *dentro del término de tres años...*”. Respecto a la exclusión de interrupciones, cabe afirmar que estas solo fueron previstas por el legislador en el artículo 201, artículo que trata plazos de prescripción.

Ahora bien, como el Derecho Tributario se enmarca dentro del Derecho Público, la caducidad va a extinguir el ejercicio del derecho, facultad o potestad solo respecto del caso concreto, puesto que no es posible concebir la extinción de una potestad pública de forma permanente. El órgano, en este caso el Servicio, siempre conservara la plenitud de sus potestades, pero para el caso concreto en que no las ejerció, ellas caducarán.

El inciso primero del artículo 201 señala “En los mismos plazos señalados en el artículo 200, y computados en la misma forma, prescribirá la *acción* del Fisco para perseguir el *pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos*”. Como puede apreciarse, el artículo 201 contiene características que son propias de la prescripción. En efecto, lo que busca es la extinción de la acción del Fisco, acción que deriva de un derecho patrimonial, como lo es el pago de impuestos, intereses, sanciones y demás recargos. Además, el legislador tributario sí consagró la posibilidad de interrupciones en el inciso segundo del artículo 201, y cabe recordar, que la interrupción, es una característica propia de la prescripción.

### **CAPÍTULO III: ARTÍCULOS 200 Y 201 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.**

Habiendo analizado la obligación tributaria y sus modos de extinguir, corresponde ahora abordar la *declaración maliciosamente falsa* contenida en el artículo 200 del Código Tributario y aplicable por expresa remisión legal al artículo 201.

#### 1. Normas legales.

Los artículos 200 y 201 están regulados bajo el Título IV, Libro III, del Código Tributario.

El *artículo 200*, que según nuestra concepción, trata los plazos de caducidad que recaen sobre las potestades y facultades que detenta el Servicio para realizar cualquiera revisión, liquidación o giro, señala lo siguiente en sus incisos primero y segundo:

“El Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que hubiere lugar, dentro del *término de tres años* contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.

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

En consecuencia, el artículo 200 regula dos plazos de caducidad distintos, a saber:

- a) Un *plazo general de 3 años* que tiene el Servicio para liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que hubiere lugar (inciso primero).
- b) Un *plazo extraordinario de 6 años* que tiene el Servicio para liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que hubiere lugar, aplicable para aquellos supuestos en que se trate de un impuesto sujeto a declaración,

cuando ella no se hubiere presentado o la que se presentó fue *maliciosamente falsa* (inciso segundo).

El *artículo 201*, que trata los plazos de prescripción de la acción que tiene el Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses sanciones y demás recargos, en su inciso primero señala lo siguiente:

‘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.

Del tenor literal de la norma recién transcrita, queda claro que al artículo 201 se le aplican los mismos plazos mencionados en el artículo 200, y computados de la misma forma, vale decir, tenemos también un plazo general de 3 años y uno extraordinario de 6 años para aquellos casos de impuestos sujetos a declaración, y ella no se ha presentado, o bien, la presentada fuere maliciosamente falsa.

## 2. Plazo general y plazo extraordinario.

### 2.1. Plazo general.

El plazo general, tanto para las potestades o facultades del Servicio (artículo 200) como para las acciones del Fisco (artículo 201), es de 3 años, y se cuenta desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.

En efecto, tratándose del *plazo general de caducidad* del artículo 200, el Servicio tiene un plazo de 3 años para liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que hubiere lugar.

Tratándose del *plazo general de prescripción* del artículo 201, el Fisco tiene un plazo de 3 años para perseguir el pago de los impuestos, intereses sanciones y demás recargos.

## 2.2. Plazo extraordinario.

El plazo extraordinario de caducidad (artículo 200) y de prescripción (artículo 201) es de 6 años, y comienza a contarse desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.

Para que opere el plazo extraordinario de 6 años, tanto para la caducidad de las potestades o facultades que posee Servicio para revisar, liquidar o girar los impuestos a que hubiere lugar, como para las acciones del Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos, es necesario que se verifiquen los requisitos que señala el inciso segundo del artículo 200, a saber:

1. Que se trate de un *impuesto sujeto a declaración*. Al respecto, el mismo artículo 200 señala qué debe entenderse por impuesto sujeto a declaración: “constituyen impuestos sujetos a declaración aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto”. Como ejemplos de impuestos sujetos a declaración podemos mencionar los impuestos contenidos en la Ley de la Renta y el Impuesto al Valor Agregado.  
Como se puede apreciar, los impuestos no sujetos a declaración, siempre se regirán por el plazo ordinario de 3 años. Por ejemplo, el Impuesto Territorial y el Impuesto de Timbres y Estampillas.
2. Que no se haya presentado la correspondiente declaración, o bien, que la declaración que se presentó fuere maliciosamente falsa.

Ugalde y García, bien concluyen que el primer requisito, es decir, que se trate de un impuesto sujeto a declaración, no puede faltar para la aplicación del plazo extraordinario, y que junto con aquél deben concurrir algunos de los dos supuestos señalados en la letra b)<sup>17</sup>, vale decir, la no presentación de la declaración y la presentación de una declaración maliciosamente falsa.

---

<sup>17</sup> UGALDE, Rodrigo y GARCIA, Jaime, op. cit., Pág.23.

### 2.2.1 La no presentación de la declaración.

El primer supuesto implica la falta u omisión de la declaración respectiva. Ahora, para que opere esta causal es preciso que la declaración omitida sea de aquellas que la ley exige como requisito previo a la liquidación y no otro tipo de declaración.

Al respecto, es pertinente citar la Circular N° 73 del año 2001<sup>18</sup> del SII, que señala “que una declaración, para que pueda considerarse como tal, debe contener los datos propios de la obligación que se pretende cumplir al presentar el formulario que la contiene; de este modo, no constituye ‘declaración de impuestos’ la presentación del formulario conteniendo sólo los datos de individualización del contribuyente. Sin embargo, sí debe considerarse como tal si el formulario, además de los antecedentes personales del declarante consigna la expresión ‘sin movimientos’ u otra análoga”. En otros términos, si derechamente no se presenta la declaración, o se presenta pero solo con los datos de individualización del contribuyente, tendrá plena aplicación el plazo extraordinario de 6 años.

El artículo 200 no distingue si la omisión debe ser maliciosa o no, de modo que cabe concluir que tanto la omisión realizada por simple negligencia del contribuyente, como aquella realizada con malicia, dan lugar a la aplicación del plazo extraordinario de 6 años.

### 2.2.2 La declaración maliciosamente falsa.

El segundo supuesto implica que la declaración que se presentó sea maliciosamente falsa.

---

<sup>18</sup> Circular N°73 del 11 de octubre del 2001: Imparte Instrucciones Relativas a la Aplicación de las Normas de Prescripción en el Ejercicio de las Acciones y Facultades del Servicio de Impuestos Internos.

## CAPÍTULO IV: LA DECLARACIÓN MALICIOSAMENTE FALSA.

### 1. Introducción.

Bien lo señala Aliste Castro en su memoria de grado, al señalar que esta causal es motivo de una infinidad de litigios entre el órgano fiscalizador-recaudador de impuestos y los contribuyentes, dado que la ley, por un lado, no establece qué debe entenderse como una declaración maliciosamente falsa, y porque quien tiene la facultad de determinar si una declaración de impuestos tiene ese carácter es precisamente quien es juez y parte en algunos litigios, vale decir, el Servicio de Impuestos Internos, lo que trae como consecuencia que en ciertos casos adopte un criterio excesivamente receloso, cayendo a veces en arbitrariedades a la hora de juzgar las actuaciones de los contribuyentes.<sup>19</sup>

También se han presentado algunas discusiones en torno a si es necesario que el carácter de maliciosamente falso sea previamente acreditado en sede penal o infraccional.

Otra de las dificultades que se presenta con ocasión de esta causal es aquella relativa a quién tiene el peso de la prueba cuando el Servicio imputa una declaración como maliciosamente falsa.

En las siguientes líneas, intentaremos dilucidar y dar respuesta a todas estas dificultades e interrogantes.

### 2. Calificación de una declaración como maliciosamente falsa.

En cuanto a la calificación de una declaración como *maliciosamente falsa*, queda entregada, en principio, al personal fiscalizador del Servicio, y solo si se reclama de la

---

<sup>19</sup> ALISTE CASTRO, Enrique, op. cit., 2010. Pág. 33.

liquidación o giro que hubiere emitido como consecuencia de la fiscalización, hará la calificación definitiva el juez tributario o, en su caso, los Tribunales Superiores de Justicia<sup>20</sup>.

La Circular N° 73 del año 2001, que imparte Instrucciones Relativas a la Aplicación de las Normas de Prescripción en el Ejercicio de las Acciones y Facultades del Servicio de Impuestos Internos, recoge la misma idea: “Determinar si se ha presentado o no la declaración y si ésta es o no maliciosamente falsa, es una cuestión de hecho que deberá resolver el funcionario que dicte sentencia de primera instancia, siempre que el contribuyente hubiere reclamado de la liquidación o giro del Impuesto”.

Como puede apreciarse, la calificación de una declaración como maliciosamente falsa puede proceder en dos etapas. Una primera etapa administrativa, donde la facultad para realizar la calificación es del órgano fiscalizador, y una segunda etapa, que podríamos llamar contenciosa, que opera cuando el contribuyente reclama de la imputación realizada por el órgano, pues en este supuesto la calificación definitiva la hará el Juez Tributario o los Tribunales de Justicia que conocen del reclamo del contribuyente. En todo caso, como bien concluye Massone, a fin de cuentas, el referido juez tributario o los Tribunales Superiores, sólo podrán confirmar o revocar la calificación de que se trata, si ella ha sido ya efectuada por la Administración tributaria.<sup>21</sup>

### 3. Necesidad de declarar judicialmente el carácter malicioso de la declaración.

Por algún tiempo, la jurisprudencia señaló que la declaración maliciosamente falsa contemplada en el artículo 200, requería que fuera declarada judicialmente, es decir, fuera objeto de un proceso penal donde se estableciera que el contribuyente había obrado con malicia al presentar la declaración de impuestos. Apoyaba esta tesis, el hecho que el legislador tributario utiliza la misma expresión “*maliciosamente falsa*” en el artículo 97 N° 4 del Código del ramo. Dicho artículo, precisamente enumera algunos delitos tributarios, delitos que requieren

---

<sup>20</sup> ALVAREZ DE ANDRADE, María, *La prescripción extintiva extraordinaria en el Código Tributario*, 1° Ed., LexisNexis, Santiago, 2006, Pág 28-29.

<sup>21</sup> MASSONE PARODI, Pedro, *Principios del Derecho Tributario*, T II, 3° Ed., Legalpublishing, Santiago, 2013, Pág.1571.

un proceso penal tributario. En efecto, señala el referido artículo: “Las *declaraciones maliciosamente incompletas o falsas* que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda...”.

Actualmente, dicha tesis se encuentra casi superada por la jurisprudencia y doctrina, aunque aún es posible encontrar algunos fallos que se inclinan por ella.

Creemos que dicha tesis resulta errada, ya que la expresión maliciosamente falsa del artículo 97 N°4 posee una naturaleza distinta a la del artículo 200. Por otro lado, la declaración judicial que se exige sería objeto de un juicio tributario penal, que impediría ejecutar las actuaciones administrativas que señala el artículo 200, en tanto el juicio no terminara, lo que provocaría en la mayoría de los casos, que los plazos de caducidad ahí contemplados expirarían antes de la realización de tales actuaciones, dado que actualmente no existe una causal que habilite la suspensión de los plazos de caducidad por esta razón.

### 3.2. Declaración maliciosamente falsa del artículo 97 N°4 del Código Tributario. Diferencias.

A primera vista, la expresión *maliciosamente*, nos recuerda al dolo operante en materias penales. Al respecto, Politoff define el dolo como “la voluntad consciente de un hecho que la ley prevé como delito”.<sup>22</sup> Como se puede apreciar de esta definición, los elementos del dolo son dos, a saber: el elemento volitivo, manifestado en la voluntad o el querer realizar la conducta típica; y el elemento intelectual, manifestado en el conocer o saber que se realizaba una conducta típica.

Dentro de las clasificaciones del dolo, podemos encontrar el *dolo específico*.<sup>23</sup> De hecho, la voz “malicia” o “maliciosamente” se utiliza en materia penal para referirse a aquellos delitos que requieren un dolo específico, vale decir, requieren cierta finalidad específica que se agrega a

---

<sup>22</sup> SEPÚLVEDA, Daniel, *Análisis del Elemento Subjetivo o Dolo en el Delito Tributario*: Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Talca, 2004, Pág. 29.

<sup>23</sup> “Se presenta como aquellas exigencias particulares que en algunos tipos requiere la ley como necesidades subjetivas” SEPÚLVEDA, Daniel, op., cit., 2004, Pág. 31.

la general perseguida por el hechor, en otras palabras, requiere que la conducta del hechor sea realizada con una intención determinada, intención que la propia norma describe.

En el artículo 97 N° 4, que enumera algunos delitos tributarios, señala: “Las siguientes infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en la forma que a continuación se indica:

4° Las *declaraciones maliciosamente incompletas o falsas* que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda...

...con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grado medio a máximo.

La doctrina se ha mostrado uniforme en el sentido que el citado artículo exige la concurrencia de dolo penal, más precisamente, la concurrencia un *dolo específico* penal. Se ha entendido que se requiere esta clase de dolo en atención a la expresión “*maliciosa*” que utiliza el legislador. En efecto, la doctrina sostiene que solo comete este delito el que lo hace con la finalidad precisa que señala la norma, es decir, con la finalidad de inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda, aunque en la práctica no se consiga el fin perseguido, ya que se trata de un delito de peligro, vale decir, basta que el perjuicio sea potencial para que este se configure. Lo anterior se deduce de la circunstancia de que la figura penal señala que “*pueden inducir a la liquidación de impuesto inferior al que corresponda...*”<sup>24</sup>

La expresión “*maliciosa*”, ha sido entendida por la doctrina penal, como sinónimo de dolo específico, que se contrapone al dolo genérico, que se presume según el artículo 1° del Código Penal. En consecuencia, uno de los efectos que se le ha atribuido a dicha expresión, es que recaerá sobre el Servicio de Impuestos Internos la carga de probar la malicia del contribuyente, ya que en este caso se requiere la concurrencia del dolo específico, el que debe probarse...”<sup>25</sup> La prueba del dolo consistirá en acreditar lo hechos que dejen de manifiesto la finalidad perseguida por el hechor, vale decir, la intención precisa de evadir impuestos. En efecto, se exige que haya una conciencia completa entre lo querido por el agente y el evento

---

<sup>24</sup> ALVAREZ DE ANDRADE, María, op. cit., 2006, Pág. 39.

<sup>25</sup> ALVAREZ DE ANDRADE, María, op. cit., 2006, Pág. 39.

descrito por la ley, no quedando comprendidas en ellas sino las acciones iniciadas con el propósito deliberado y reflexivo de causar el mal que se ocasionó.<sup>26</sup>

Este tipo de disposición, en que se incluye la malicia en su tipificación, no se configuran por la mera transgresión de la norma tributaria, sino que será necesario verificar que la conducta del hechor fue realizada con la intención precisa de ejecutar la conducta que la propia norma señala, es decir, en el caso del artículo 97 N° 4, con la intención de inducir a la liquidación de impuesto inferior al que correspondía.

Recoge esta idea la sentencia pronunciada por la Corte de Apelaciones de Santiago, que refiriéndose a este punto señaló: “Que el dolo específico existe, pues cuando la voluntad se orienta hacia una meta especial contenida en la finalidad general que persigue el delincuente y, cuando la ley lo exige, emplea las palabras con malicia, o el adverbio maliciosamente...”<sup>27</sup>

La autora Alvarez de Andrade señala dos criterios, bastante ilustrativos, para diferenciar la malicia del artículo 200 de la del artículo 97 N° 4, a saber: la *calificación* y la *finalidad*.

En cuanto a la *calificación*, en el sentido de quién es el órgano facultado para calificar la malicia y los requisitos que éste debe cumplir, señala que “se puede concluir que las presunciones que permiten aplicar el término *prescriptivo* extraordinario son más débiles que las necesarias para configurar el ilícito en el N° 4 del artículo 97”. Es evidente que si la primera apreciación, la que puede llegar a ser definitiva si el contribuyente no reclama de la imputación de maliciosamente falsa realizada a su declaración, está en manos del funcionario fiscalizador, éste no podrá detectar la concurrencia o inconcurrencia de los elementos del tipo penal, fundamentalmente el ánimo del contribuyente. Solo podría determinar, en sentido amplio, si concurre buena o mala fe de parte del contribuyente.

En el caso del artículo 200, estamos en presencia de una malicia de orden civil, no penal, que constituye un elemento subjetivo del tipo criminal. El dolo de naturaleza civil se

---

<sup>26</sup> ALVAREZ DE ANDRADE, María, op. cit., 2006, Pág. 41.

<sup>27</sup> Fallo citado por ALVAREZ DE ANDRADE, María, op. cit., 2006, Pág. 42.

define de acuerdo al profesor Fernando Fueyo, como la voluntad consiente de producir un resultado engañoso e injusto.<sup>28</sup>

Tratándose del artículo 97 N°4, para que se configure el ilícito contemplado en dicha norma, se necesita un examen mucho más acucioso y detenido, donde se remitirán los antecedentes al Departamento de Investigación de Delitos Tributarios y con el resultado de ello el Director Nacional tomará la decisión en torno a qué camino seguir<sup>29</sup>. El criterio utilizado por el Director para decidir si persigue la responsabilidad criminal del contribuyente radica generalmente en tres elementos, a saber: que la violación intencionada y maliciosa de la ley sea evidente; que exista una probabilidad razonable de condena; y, que el caso este llamado a producir efectos ejemplarizadores.<sup>30</sup>

En cuanto a la *finalidad*, Alvarez señala que la finalidad que mueve al agente es distinta en el caso de la malicia exigida en el artículo 97 N°4. En efecto, en este caso, la declaración maliciosamente falsa debe tener como finalidad la posibilidad de inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponde.<sup>31</sup> En consecuencia, solo se configuraría el ilícito penal si se cumple con dicha finalidad.

En el caso del inciso segundo del artículo 200, el legislador no señaló ninguna finalidad específica que deba motivar al agente en la presentación de la declaración maliciosamente falsa. Ello significa, que pueden verificarse una serie de situaciones que no configurarían el ilícito del artículo 97 N°4, pero que sí provocarían la aplicación del plazo extraordinario de 6 años. Alvarez señala como ejemplo, la presentación de una declaración maliciosamente falsa para engañar a un socio.<sup>32</sup>

Así las cosas, podríamos agregar, que el artículo 97 N°4 exige solo la concurrencia de dolo específico (en atención a la expresión “maliciosamente”) para que se configure el ilícito,

---

<sup>28</sup> ALVAREZ DE ANDRADE, María, op. cit., 2006, Pág. 43.

<sup>29</sup> ALVAREZ DE ANDRADE, María, op. cit., 2006, Pág. 44.

<sup>30</sup> PEIRANO ZUÑIGA, Paola, *La prescripción de las acciones fiscalizadora y de cobro en el Código Tributario*, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago, 2000, Pág. 71.

<sup>31</sup> ALVAREZ DE ANDRADE, María, op. cit., 2006, Pág. 46.

<sup>32</sup> ALVAREZ DE ANDRADE, María, op. cit., 2006, Pág. 46.

mientras que en el inciso segundo del artículo 200, caben tanto dolo específico, dolo eventual o incluso culpa, en determinados supuestos, pero de concurrir estos últimos, solo tendría como consecuencia la aplicación del plazo extraordinario de 6 años.

Paola Peirano, al abordar este tema, señala que “el término maliciosamente falsa constituye una exigencia de dolo directo –o específico- en la voluntad del hechor, es decir, se trata de un requisito de existencia del delito que debe ser ratificado ante el Juez del Crimen...” Agrega la citada autora, que en el caso del inciso segundo del artículo 200, “la malicia no forma parte de tipo penal alguno –pues el art. 200 del C.T. no contiene una figura delictiva- y la única consecuencia que produce su verificación en una declaración de impuestos, es la ampliación del *término de prescripción* y el pago de los recargos con los que deberá solucionarse la diferencia del impuesto”.<sup>33</sup>

En consecuencia, cada vez que el Servicio se enfrenta a una declaración maliciosamente falsa, se abren dos cursos de acción, a saber: 1) obtener la aplicación del plazo extraordinario de 6 años en los términos del inciso segundo del artículo 200, y 2) estudiar si la declaración considerada como maliciosamente falsa configura además el ilícito tributario contemplado en el N°4 del artículo 97, de ser así, el Director del SII, tiene la facultad excluyente y discrecional para ejercer la acción penal correspondiente.

Siguiendo esta misma línea, es posible que cada curso de acción, siga caminos separados, es decir, puede que se acredite que la declaración fue maliciosamente falsa en los términos del artículo 200 y consecuentemente opere el plazo extraordinario de 6 años. Por el otro lado, puede ocurrir que no se configure el delito establecido en el artículo 97 N°4, caso en el cual, la conducta no recibirá más sanción que la establecida en el inciso segundo del artículo 200.

Cabe concluir entonces, que la declaración maliciosamente falsa exigida en el artículo 200 es de distinta naturaleza que la contemplada en el artículo 97 N° 4 y así mismo debe

---

<sup>33</sup> PEIRANO ZUÑIGA, Paola, op, cit., 2000, Pp. 70-71.

descartarse que la expresión maliciosamente falsa contemplada en el artículo 200 involucre necesariamente la existencia del ilícito tributario contenido en el artículo 97 N°4.

### 3.3. La declaración maliciosamente falsa no requiere calificación judicial previa.

Como señalábamos más arriba, ya está casi superada aquella tesis que exigía que la malicia fuera establecida judicialmente. En efecto, la mayoría de la jurisprudencia se ha mostrado uniforme en señalar que no se requiere una calificación o declaración judicial de la malicia en sede penal. Por ejemplo, la Corte Suprema, en sentencia Rol N° 2469-2001, señaló: “No es el caso de malicia que se requiere como elemento subjetivo del tipo en determinadas infracciones criminales, por entero distinta de aquellas que se ha exigido en el presente caso y, por cierto, la suerte que siga el juicio tributario-penal nada tiene que ver con la que siga el presente, de corte tributario civil, como ya se dijo. La postura contraria, por otro lado, obligaría a la suspensión de aquellos juicios tributarios, en todos los casos en que hubiere, paralelamente, juicios penales, hasta que se obtuviere sentencia condenatoria en que quedare sentada ya de modo definitivo, la existencia de malicia mediante sentencia ejecutoriada. Ello, por las razones antes dadas: se trata de dolo o malicia de distinta naturaleza”.<sup>34</sup>

Misma línea sigue la Corte Suprema en sentencia de fecha 31 de mayo de 2004, considerando vigésimo segundo: “Que, como se advierte, la malicia que se requiere no es de tipo penal, sino que de orden tributario y dice relación con el plazo para liquidar, como ha ocurrido en autos y hay que señalar, como con reiteración se ha hecho, que la expresión ‘maliciosamente falsa’ *no implica ni requiere que haya una declaración judicial previa*, sino que ella ha de buscarse en los propios antecedentes que presente el proceso respectivo...”<sup>35</sup>

En cuanto a la doctrina, Alvarez concluye que tal pronunciamiento judicial sería materia de un juicio tributario penal, lo que tornaría inútil dicha norma, –artículo 200- puesto que tal juicio previo impediría efectuar una liquidación en tanto no concluyere, por sentencia ejecutoriada, el respectivo proceso penal. Lo anterior significaría, en la mayoría de los casos,

---

<sup>34</sup> Fallo citado por ALVAREZ DE ANDRADE, María, *La prescripción extintiva extraordinaria en el Código Tributario*, 1° Ed., LexisNexis, Santiago, 2006, Pág. 28-29.

<sup>35</sup> Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales - Núm. 1-2004, Junio 2004, Pág. 134-140.

que no obstante haberse condenado al contribuyente por delito tributario, el ejercicio de la facultad fiscalizadora sería ilusorio, pues esta ya habría expirado.<sup>36</sup>

En la misma línea, Massone señala que “la calificación efectuada en sede infraccional o la penal, puede ser un antecedente importante, *pero no necesario ni suficiente* para los fines de que se trata. El inciso 2º que entra en juego, no se refiere a los plazos para ejercer la acción penal o aquella para perseguir sanciones administrativas, sino a los *plazos de caducidad* dentro de los cuales se permite liquidar impuestos o revisar una liquidación anterior”.<sup>37</sup>

No obstante lo señalado anteriormente, todavía es posible encontrar algunos fallos minoritarios que se inclinan por la tesis contraria. Por ejemplo, la Corte de Apelaciones de Santiago, en sentencia Rol N° 1765-2004, de fecha 11 de julio de 2007, considerando cuarto, señaló: “A juicio de este tribunal, la sede infraccional y la penal son las únicas en las que se puede calificar una declaración como maliciosamente falsa (...), porque son las que permitirían acreditar la malicia que puede ser corregida con una sanción administrativa y la malicia penal, esto es, el dolo en el accionar del contribuyente”.<sup>38</sup> Similar razonamiento consignó la Corte de Apelaciones de Rancagua: “... que la declaración de ser las actuaciones ‘maliciosamente falsas’ fue entregada a la justicia criminal, por lo que no procede, en consecuencia, que para los efectos de las liquidaciones impugnadas se considere en forma anticipada que la actuación del reclamante sea dolosa”.<sup>39</sup>

En conclusión, salvo algunos fallos minoritarios, como los que se acaban de citar, bien puede concluirse, que no es necesario que la malicia haya sido declarada de forma previa en sede penal o infraccional, sino que es en la liquidación o en la nueva liquidación, donde debe constar o declararse la falsedad maliciosa de que se trata.<sup>40</sup>

---

<sup>36</sup> ALVAREZ DE ANDRADE, María, op. cit., 2006, Pág. 29-30.

<sup>37</sup> MASSONE PARODI, Pedro, op. cit., Pág. 1575.

<sup>38</sup> Fallo citado por MASSONE PARODI, Pedro, op. cit., Pág. 1575.

<sup>39</sup> Fallo citado por ALVAREZ DE ANDRADE, María, op. cit., 2006, Pág. 31.

<sup>40</sup> MASSONE PARODI, Pedro, op. cit., Pág. 1575.

#### 4. Qué se entiende por declaración maliciosamente falsa.

##### 4.1 Doctrina:

Para Ugalde y García estamos en presencia de una declaración maliciosamente falsa “cuando se trata de declaraciones presentadas a sabiendas, con la clara conciencia de que se procede mal. Dicho de otro modo, estamos frente a declaraciones de impuestos presentadas con la intención positiva de defraudar al Fisco, privándolo de los ingresos que legítimamente le pertenecen de acuerdo a la ley”.<sup>41</sup>

Altamirano y Muñoz señalan que esta figura “se vincula con la idea de que los antecedentes contenidos en una declaración de impuestos no se ajustan a la realidad, sea porque se omiten de manera voluntaria e intencional elementos que configuran la base imponible de un impuesto o porque se hacen valer deducciones a la misma, que en la realidad no se verificaron y solo se utilizan para rebajar de manera indebida la carga tributaria a partir de la simulación de un crédito fiscal, en el caso del IVA, o la simulación de un costo o un gasto, en el caso de los impuestos sujetos a declaración que contempla la LIR”.<sup>42</sup>

Para Aliste, estaremos en presencia de una declaración maliciosamente falsa “cuando esta sea presentada por el contribuyente a sabiendas, es decir, procediendo de manera consciente y efectiva de que su cometido está encaminado a disminuir, mediante un acto subterfugio, el monto a que ascenderá las obligaciones tributarias a favor del Fisco a las que se encuentre gravado, utilizando para ello documentación poco fidedigna o falsa y que no tenga un sustento en la realidad”.<sup>43</sup>

Peirano expresa que “existirá una declaración maliciosamente falsa cuando el contribuyente, sabiendo que falta a la verdad al momento de presentarla, pretende obtener con ella una rebaja en sus impuestos; rebaja que no habría podido lograr en caso de haber

---

<sup>41</sup> UGALDE, Rodrigo y GARCIA, Jaime, op. cit., Pág.25.

<sup>42</sup> ALTAMIRANO, Marco y MUÑOZ, Felipe, op. cit., pp. 271-273.

<sup>43</sup> ALISTE CASTRO, Enrique, *La Prescripción como Modo de Extinguir las Obligaciones Tributarias en Chile: Análisis General y de los Supuestos por los cuales se Amplía su Aplicación desde su forma Ordinaria a su forma Extraordinaria*, Memoria para optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Talca, 2010, Pág. 34.

proporcionado al Fisco todos los elementos necesarios para determinar completa y cabalmente la base imponible respectiva”.<sup>44</sup>

#### 4.2. Servicio de Impuestos Internos:

El Servicio de Impuestos Internos define lo que debe entenderse por declaración maliciosamente falsa en la Circular N° 73 del año 2001: “La idea que una declaración de impuestos sea falsa alude a que uno o más de los antecedentes contenidos en ella es simulado, fingido o no ajustado a la verdad de los hechos a que el mismo se refiere.

Sin embargo, para los fines del artículo 200° del Código Tributario no basta que en la declaración de que se trate existan datos no verdaderos, sino que además, se requiere que esta falsedad sea maliciosa, es decir, que sea producto de un acto consciente del declarante, quien supo o no pudo menos que haber sabido que lo declarado no se ajusta a la verdad”.

#### 4.3. Jurisprudencia:

Al respecto, la jurisprudencia de nuestros Tribunales no ha sido del todo clara a la hora de determinar que debe entenderse por la expresión “*maliciosamente falsa*”, sobre todo en cuanto a los efectos que ella produce.

Tal como advertíamos más arriba, para que opere el plazo extraordinario por la causal de una presentación de una declaración maliciosamente falsa, es necesario que haya una determinada intención de parte del contribuyente, es necesario que concurra un componente o elemento subjetivo, que se encuentra determinado en el artículo 200 inciso segundo, por la expresión “*maliciosamente falsa*”.

A continuación, analizaremos algunos fallos de nuestros Tribunales de Justicia, para constatar cuál ha sido el criterio utilizado para interpretar dicha expresión.

---

<sup>44</sup> PEIRANO ZUÑIGA, Paola, *La prescripción de las acciones fiscalizadora y de cobro en el Código Tributario*, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago, 2000, Pág.72.

Ya en 1969, la Corte Suprema, en sentencia de 13 de enero de ese año, señalaba que “para calificar de maliciosamente falsa la declaración de un contribuyente y ampliar el plazo de revisión de tres a seis años, no cabe estarse a las acepciones de particular ponderación moral que señala el Diccionario de la Lengua, sino *al sentido natural y obvio de dichas expresiones, según el uso general de las mismas, evidenciando en numerosas disposiciones de nuestra legislación positiva, que las emplean con el claro significado de ‘obrar a sabiendas’; o sea, a conciencia de que procede mal, con conocimiento de la ilegitimidad del acto ejecutado y de sus consecuencias (...)* Por lo expuesto, es inadmisibile que se pretenda impugnar la calificación del Servicio, que ha considerado ‘maliciosamente falsas’ las declaraciones del contribuyente que no justifica el origen de sus inversiones y realiza gastos personales muy superiores a sus retiros de la empresa, aduciéndose que esta calificación significa, en la especie, desconocer el significado de las expresiones ‘maliciosamente’ y ‘falsedad’, según el Diccionario de la Lengua, esto es, obrar con malicia, la que lleva envuelta ‘la idea de maldad, inclinación a lo malo, interpretación siniestra’, y ‘falta de verdad’, delito consistente en disfrazar u ocultar la verdad maliciosamente y en perjuicio de alguien”.<sup>45</sup>

La Corte de Apelaciones de Santiago, en sentencia de 30 de Agosto de 1982, señalaba que “la expresión maliciosamente falsa que emplea el Código Tributario, lleva la idea de *estimar que las declaraciones de impuestos sean ejecutadas con cierta solapa, ocultando la intención con que se procede y fingiendo o simulando la realidad o veracidad de ellas (...)* la circunstancia que un contribuyente tenga una interpretación diferente de la ley tributaria, no es suficiente para que se le impute intención...”<sup>46</sup>

Siguiendo esta misma línea, podemos encontrar algunos fallos más recientes:

En sentencia de la Corte Suprema de 17 de septiembre de 2005, Rol N° 2765-2005, el Tribunal resolvió que la malicia que exige la ley tributaria es distinta a la penal, y consiste en la *conciencia que tiene el contribuyente de que está adjuntando documentos no fidedignos o falsos, o que está ocultando antecedentes con el objeto de disminuir sus impuestos.*<sup>47</sup>

---

<sup>45</sup> Fallo citado por ALVAREZ DE ANDRADE, María, op. cit., 2006, Pág. 25-26.

<sup>46</sup> Fallo citado por ALISTE CASTRO, Enrique, op. cit., 2010. Pág. 35.

<sup>47</sup> Fallo citado por UGALDE, Rodrigo y GARCIA, Jaime, op. cit., Pág.30.

Similar razonamiento establece la Corte de Apelaciones de Santiago en sentencia de 18 de junio de 2010, considerando noveno: “Para aplicar el término de seis años no basta que en la declaración de que se trata existan datos no verdaderos, sino que el legislador requiere que esa falsedad sea maliciosa, es decir, *producto de un acto consiente del declarante, quien supo o no pudo menos que haber sabido que lo declarado no se ajustaba a la verdad de los hechos, lo que debe ser acreditado por el Servicio*”.

Como puede apreciarse de los fallos recién citados, este sector de la jurisprudencia se limita a señalar que debe entenderse por la expresión “maliciosamente falsa”, sin entrar a darle calificación o naturaleza. Según se puede observar el elemento determinante que identifica la jurisprudencia, ya desde hace muchos años atrás, para calificar una declaración como maliciosamente falsa es la *conciencia* del contribuyente de estar obrando de mala fe. En efecto, la declaración maliciosamente falsa sería un acto que ejecuta el contribuyente con la *conciencia* de que presenta una declaración que no se ajusta a la verdad.

Ahora bien, otro sector de la jurisprudencia de nuestros Tribunales Superiores de Justicia, a la hora de calificar la malicia con que debe obrar el contribuyente, ha señalado que no solo existe malicia penal, sino que puede haberlas en otras ramas del derecho, como por ejemplo, en materia tributaria. La malicia que señala el inciso segundo del Código Tributario, ha sido interpretada por buena parte de la jurisprudencia, como la concurrencia de una surte de *dolo tributario o dolo civil-tributario*, distinto al operante en materia penal, sin perjuicio que la misma actuación pueda dar origen a los dos tipos de dolo.

Reflejo de lo expuesto anteriormente, es la sentencia de la Corte Suprema de 27 de septiembre de 2003, Rol n°2765-2005, considerando décimo, donde señaló: “Ya se ha expresado reiteradamente, en otros asuntos que ha conocido esta Corte Suprema, que en este caso se trata de una *malicia de orden tributario*, esto es, la *conciencia* que tiene el contribuyente de que está adjuntando documentos no fidedignos o falsos, o que está ocultando antecedentes con el objeto de disminuir sus impuestos, como en este caso, *y no de la malicia o dolo penal, como elemento subjetivo del tipo, o del dolo civil que por lo general debe probarse*. En efecto, en la especie, basta con que el SII, en sede administrativa, o jurisdiccional detecte una conducta omisiva o falsedad en los antecedentes presentados por parte de los contribuyentes en sus declaraciones, para que

el plazo de la prescripción aumente de los tres años, fijados en el inciso 1° del art. 200, antes referido, al de seis que establece el inc. 2°, tal como, con acierto, ha ocurrido en el presente caso.<sup>48</sup>

Corte Suprema, sentencia de 30 de septiembre de 2010, considerando tercero, Rol N° 2331-2011: “...La duda surge acerca de qué debe entenderse por declaración maliciosamente falsa. Expresan que la jurisprudencia ha definido que *se trata de una malicia de orden tributario*, esto es, la *conciencia* que tiene un contribuyente de que está adjuntando documentos no fidedignos o falsos, o que está ocultando antecedentes, con el objeto de disminuir sus impuestos (...) cuando la ley tributaria hace referencia al dolo o malicia se refiere a una especie de *dolo administrativo*...”<sup>49</sup>

Corte Suprema, sentencia de 31 de julio de 2013, Rol N° 7113-2012, considerando cuarto: “...En lo que respecta al yerro que se denuncia del artículo 200 del Código Tributario es dable señalar lo que éste dispone: ‘El Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que hubiere lugar, dentro del término de tres años contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.

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

Ya se ha expresado reiteradamente, en otros asuntos que ha conocido esta Corte Suprema, que *la malicia que previene la norma es de orden tributario*, y consiste en la *conciencia* que tiene el contribuyente de que está adjuntando documentos no fidedignos o falsos, o que está ocultando antecedentes con el objeto de disminuir sus impuestos, como ocurre en este caso, y no de la malicia o dolo penal, esto es, como elemento subjetivo del tipo que, por lo general, debe probarse. En efecto, en la especie, basta con que el Servicio de Impuestos Internos, en

---

<sup>48</sup> Fallo citado por MASSONE PARODI, Pedro, op. cit., Pág. 1572.

<sup>49</sup> Fallo citado por MASSONE PARODI, Pedro, op. cit., Pág. 1573-1574.

sede administrativa o jurisdiccional, detecte una conducta omisiva o falsedad en los antecedentes presentados por parte de los contribuyentes en sus declaraciones, para que el plazo de la prescripción aumente de los tres años, fijado en el inciso primero del artículo 200 antes referido, al de seis que establece el inciso segundo.<sup>50</sup>

Corte Suprema, sentencia de 26 de junio de 2014, Rol N° 9091-2012, considerando sexto: ... “Se ha expresado reiteradamente en otros asuntos que ha conocido esta Corte Suprema que la malicia que previene la norma es de *orden tributario*, y consiste en el *conocimiento* cierto que tiene el contribuyente de que está adjuntando documentos no fidedignos o falsos, o que está ocultando antecedentes con el objeto de disminuir sus impuestos, como ocurre en este caso, y no de la malicia o dolo penal, esto es, como elemento subjetivo del tipo que, por lo general, debe probarse. En efecto, basta con que el Servicio de Impuestos Internos, en sede administrativa o jurisdiccional, establezca, con fundamento plausible, una conducta omisiva o falsedad en los antecedentes presentados por parte de los contribuyentes en sus declaraciones para que el plazo de la prescripción aumente de los tres años, fijado en el inciso primero del artículo 200 antes referido, al de seis que establece el inciso segundo”.<sup>51</sup>

El criterio seguido en estos fallos, es calificar la malicia como una malicia que sería propia de materias tributarias, que correspondería a un dolo tributario o administrativo, aunque en cuanto al concepto de la expresión maliciosamente falsa, lo formulan en similares términos que los fallos citados anteriormente, donde el elemento determinante es la *conciencia* del contribuyente que está actuando de mala fe.

Otro criterio muy utilizado por los Tribunales para dar contenido a la declaración maliciosamente falsa, es calificarlo como un *dolo civil-tributario*.

Así lo señaló la Corte Suprema, en sentencia de 1 de septiembre de 2003, considerando décimo primero: “Que, ampliando lo anteriormente expresado, tal como lo ha dicho reiteradamente esta Corte Suprema en los asuntos de similar tipo de que ha conocido, *la malicia*

---

<sup>50</sup> Corte Suprema, Sentencia 31 de julio de 2013, Rol N°7113 -2012, pág. 7.

<sup>51</sup> Corte Suprema, Sentencia 26 de julio de 2014, Rol N° 9091-2012, pág. 5.

*requerida, en el inciso segundo del artículo 200 del Código Tributario de –orden tributario-civil–, puede establecerse tanto en la etapa administrativa del procedimiento tributario, cuanto en la jurisdiccional y una vez imputada ella al contribuyente, por hechos determinados, debe ser éste, por mandato expreso del artículo 21 del mismo Código, el que ha de desvirtuarla”.*<sup>52</sup>

Misma línea sigue la sentencia de la Corte Suprema de 20 de mayo de 2003, donde señaló que “Ya se ha expresado reiteradamente, en otros asuntos de que ha conocido esta Corte Suprema, que en este caso se trata de una *malicia de orden civil*, esto es, el *conocimiento* de estar adjuntando documentos (facturas) no fidedignas o falsos y no de una malicia penal, que constituye un elemento subjetivo del tipo criminal respectivo y que, contrariamente a lo que ocurre en esta materia, ha de ser probado...”<sup>53</sup>

Así mismo, la sentencia de la Corte Suprema, de 5 de junio de 2003, considerando décimo primero y décimo segundo: “11º) Que el problema, en suma, se reduce a dilucidar el alcance que tiene el término ‘maliciosamente falsa’ utilizada en el artículo 200 inciso 2º del Código de la especialidad. Como anteriormente se indicó, esta norma es de carácter administrativo, pues se refiere a determinadas facultades del Servicio de Impuestos Internos para llevar a cabo ciertas tareas también administrativas: liquidar impuestos, revisar liquidaciones y girar los tributos a que hubiere lugar.

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

La malicia, también usando el terreno jurídico, el mismo diccionario le asigna la significación a lo malo y contrario a la ‘virtud’, ‘intención solapada, de ordinario maligna o picante, con que se dice o hace algo’.

---

<sup>52</sup> Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales - Núm. 2-2003, Diciembre 2003, Pág. 139-144.

<sup>53</sup> Fallo citado por Fallo citado por ALVAREZ DE ANDRADE, María, op. cit., 2006, Pág. 27.

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

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

En el presente caso, en que se trata de liquidaciones reclamadas, no se está frente a la malicia penal, que deba ser probada, *sino que a una suerte de dolo tributario-civil*, como se dijo. Por ello, la situación es radicalmente opuesta a como se resolvió en segundo grado pues la ley no exige, para los efectos del artículo 200 del Código Tributario, que se declare expresamente que las declaraciones de impuestos son maliciosamente falsas, puesto que tal pronunciamiento sería materia de un juicio tributario penal, lo que tornaría inútil dicha norma, puesto que tal juicio previo impediría efectuar una liquidación en tanto no concluyere, por sentencia ejecutoriada, el respectivo proceso penal, planteamiento que, desde luego, no resiste análisis”.<sup>54</sup>

También, la Corte de Apelaciones de Rancagua, en sentencia de 2 de diciembre de 2005, Rol N° 655-2005, considerando 4°, señaló: “Las expresiones maliciosa o falsa *exige dolo de orden civil-tributario*. En el presente caso, en que se trata de liquidaciones reclamadas, no se está frente a la malicia penal, sino que a una suerte de *dolo tributario civil* y, por ende no requiere en primer término de un pronunciamiento o declaración expreso en juicio previo”.<sup>55</sup>

---

<sup>54</sup> Fallo citado por UGALDE, Rodrigo y GARCIA, Jaime, op. cit., Pág.30.

<sup>55</sup> Fallo citado por MASSONE PARODI, Pedro, op. cit., Pág. 1574.

En consecuencia, la jurisprudencia califica la malicia como un *dolo civil-tributario* y lo define, como el *conocimiento* que tiene el contribuyente de estar adjuntando documentos no fidedignos o falsos.

*Análisis del dolo civil como intención.*

Si analizamos el dolo civil El artículo 44 del Código Civil define el dolo como "la intención positiva de inferir injuria a la persona o propiedad de otro". Al respecto, la aplicación restringida de dicha disposición, nos llevaría a concluir que lo determinante para que el acto sea calificado como doloso es la intención precisamente dirigida al daño. El ámbito de aplicación sería muy estrecho, pues ni siquiera sería dolosa la conducta del agente que realiza conscientemente el daño como un medio para obtener un beneficio.<sup>56</sup>

Todo indica que la definición de dolo del artículo 44 del Código Civil, no puede ser entendida de una manera tan restringida, que solo comprenda el propósito principalmente a dañar (esto es, la intención maligna basada en el resentimiento y no en el interés). Al respecto, Alessandri parece aceptar que éste se extiende a situaciones en que la intención final es el propio provecho, aun que de paso se cause daño, incluido el fraude. Así, es inequívocamente dolosa la conducta de quien realiza una simulación absoluta en perjuicio de acreedores, aunque la finalidad haya sido evitar la ejecución forzada y no causar a aquéllos un mal.<sup>57</sup>

En conclusión, el concepto civil de dolo no solo comprende la intención de dañar en sentido estricto, sino la aceptación voluntaria del ilícito con conciencia de la antijuricidad de la acción, donde la intención se puede referir tanto a las fines como a los medios. Más generalmente, la intención se reduce a aceptar el daño como una consecuencia colateral de la acción. Pero también se extiende a la simple mala fe (que incluye la actuación temeraria contraria a la decencia y a las buenas costumbres) y al fraude (estos es, al engaño por acción u

---

<sup>56</sup> BARROS BOURIE, Enrique, Tratado de responsabilidad extracontractual, 1º Edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2006, pág. 158.

<sup>57</sup> BARROS BOURIE, Enrique, Ob., cit., pág. 159.

omisión, abusando de la autoridad o de la experiencia o proporcionando a sabiendas información falsa).<sup>58</sup>

Según se puede apreciar de todos los fallos recién citados, la jurisprudencia ha señalado desde hace mucho tiempo atrás qué debe entenderse por declaración maliciosamente falsa, donde identifican como elemento determinante la *conciencia* en el actuar del contribuyente. Posteriormente, en fallos más actuales, se ha optado por darle calificación o naturaleza a la expresión maliciosamente falsa, aunque mantenido en términos generales el mismo concepto referido a la conciencia en el actuar del contribuyente. Como se vio, se le ha dado la connotación a la malicia exigida en el artículo 200 del Código Tributario, de *dolo tributario o dolo civil-tributario*. Al respecto, cabe preguntarse ¿qué es lo que diferencia a este dolo tributario o dolo civil-tributario del dolo civil, que opera en el resto del ordenamiento jurídico? la verdad es que no parece haber un fundamento claro para realizar tal distinción. Se trata más bien de una creación por parte de la jurisprudencia, que por lo demás produce consecuencias desfavorables para los contribuyentes en cuanto a sus efectos. Por ejemplo, lo que sucede con el tema del peso de la prueba. La jurisprudencia ha dicho en reiteradas ocasiones que por tratarse de un dolo tributario o dolo civil-tributario es el contribuyente en quien recae el peso de la prueba.

Compartimos la opinión de Massone al respecto cuando señala que “sin perjuicio de las mayores exigencias que cabe plantear en materia penal, vale decir, en materia de delitos, particularmente en cuanto a la prueba y a las garantías procesales (justificadas, entre otras razones, por la gravedad de la eventual pena), no creo que exista una diferencia esencial o radical entre las distintas formas de dolo o malicia. A lo más podrá hablarse de dolo penal (como forma de destacar o recordar las exigencias particulares ya aludidas) y dolo o malicia no penal. Pero no me parece separar el dolo civil del tributario; si lo hacemos, ello induce también a dar trato especial al dolo comercial, marítimo, internacional, administrativo, procesal, etc. Lo que sí puede reconocerse que en una determinada materia, incluso dentro de una misma disciplina, el dolo puede estar sujeto a exigencias especiales y producir distintos efectos,

---

<sup>58</sup> BARROS BOURIE, Enrique, op., cit., pág 159.

cuando así lo dispone la norma jurídica”.<sup>59</sup> Esto es especialmente relevante si se piensa en los efectos que produce tal calificación, como por ejemplo en materia de peso de la prueba.

#### 5. El peso de la prueba.

Como señalábamos más arriba, una de las dificultades que acarrea el supuesto de la declaración maliciosamente falsa, y que reviste enorme importancia, es aquel que dice relación con quién debe acreditar, o desvirtuar en su caso, la imputación de maliciosamente falsa realizada por el Servicio a una declaración presentada por el contribuyente.

Parte importante de la jurisprudencia, ha señalado que cuando se califica una declaración como maliciosamente falsa, es el contribuyente el que tiene que desvirtuar dicha imputación. En otras palabras, es en el contribuyente en quien recae el peso de la prueba a la hora de acreditar que no actuó con malicia. En efecto, es habitual encontrarnos con fallos que establecen que ante la imputación de una declaración como maliciosamente falsa, el Servicio no tiene que acreditar la malicia que exige el inciso segundo del artículo 200, sino que el peso de la prueba recae enteramente en el contribuyente. En muchas sentencias se señala que si el contribuyente no logra probar la veracidad de su declaración, por ese solo hecho quedaría demostrado que actuó con malicia, sin que sea necesario que el Servicio lo acredite fehacientemente. Con este criterio, cabe concluir, que se está equiparando una declaración falsa, a una declaración *maliciosamente* falsa.

Por ejemplo, en sentencia de la Corte Suprema, de 5 de junio de 2003, considerando décimo segundo: “En el presente caso, en que se trata de liquidaciones reclamadas, no se está frente a la malicia penal, que debe ser probada, sino que a una suerte de dolo tributario-civil (...) *en materia tributaria la carga de la prueba es por entero del contribuyente*, conforme lo prescribe el artículo 21 del Código Tributario (...) De esta manera, la verdadera imputación se le formuló en varias etapas al contribuyente de autos. En efecto, el contribuyente no probó, en las oportunidades de que dispuso la circunstancia de que la documentación que utilizó era regular,

---

<sup>59</sup> MASSONE PARODI, Pedro, op., cit., Pp. 1572-1573.

esto es, para estos efectos, que los antecedentes que hizo valer eran verdaderos, desvirtuando así las impugnaciones del Servicio”.<sup>60</sup>

La idea se repite en la sentencia de la Corte Suprema, de 1 de septiembre de 2003, considerando décimo primero: “Que, ampliando lo anteriormente expresado, tal como lo ha dicho reiteradamente esta Corte Suprema en los asuntos de similar tipo de que ha conocido, la malicia requerida, en el inciso segundo del artículo 200 del Código Tributario de –orden tributario-civil–, puede establecerse tanto en la etapa administrativa del procedimiento tributario, cuanto en la jurisdiccional y *una vez imputada ella al contribuyente, por hechos determinados, debe ser éste, por mandato expreso del artículo 21 del mismo Código, el que ha de desvirtuarla.*”.<sup>61</sup>

Lo mismo ocurre en la sentencia de la Corte Suprema, de fecha 31 de mayo de 2004, considerando vigésimo segundo: “Que, como se advierte, la malicia que se requiere no es de tipo penal, sino que de orden tributario y dice relación con el plazo para liquidar, como ha ocurrido en autos y hay que señalar, como con reiteración se ha hecho, que la expresión “maliciosamente falsa” no implica ni requiere que haya una declaración judicial previa, sino que ella ha de buscarse en los propios antecedentes que presente el proceso respectivo, tal como ha ocurrido en el caso de autos, en que se imputa al contribuyente haber utilizado Crédito Fiscal amparado en documentos –facturas– claramente irregulares, irregularidades que fueron debidamente comprobadas, sin que el contribuyente, según se dejó establecido en primer grado, haya logrado desvirtuar las imputaciones que se le formularon; y por cierto, *sin que la malicia haya debido ser probada del modo como se pretende por el fallo impugnado, pues, como quedó dicho, es el contribuyente el que debe desvirtuar las impugnaciones del Servicio y no al revés, ya que esta entidad no reviste procesalmente la calidad de parte sino de fiscalizador*”.<sup>62</sup>

En la misma línea, el fallo de la Corte de Apelaciones de Concepción, de 1 de diciembre de 2009, considerando décimo y décimo tercero: “Que al haber atribuido el Servicio de Impuestos Internos la condición de maliciosamente falsas a las declaraciones de la sociedad

---

<sup>60</sup> Fallo citado por UGALDE, Rodrigo y GARCIA, Jaime, op. cit., Pág.32.

<sup>61</sup> Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales - Núm. 2-2003, Diciembre 2003, Pág. 139-144.

<sup>62</sup> Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales - Núm. 1-2004, Junio 2004, Pág. 134-140.

reclamante, por haber constatado, con ocasión de examinar sus antecedentes contables, que procedían de documentación irregular, *correspondía a los contribuyentes, de acuerdo con lo previsto en el artículo 21 del referido Código, desvirtuar semejante imputación*, acreditando que las operaciones de que daban cuenta los documentos cuestionados efectivamente se habían realizado, lo que no aconteció”.

Continua el citado fallo: “Que, respecto de las otras alegaciones formuladas por el apelante a fs. 118, como ya lo ha indicado esta Corte en autos rol 1884-2008 y conforme a lo resuelto por reiterada jurisprudencia de la Excma. Corte Suprema de Justicia, *en materia tributaria la carga de la prueba corresponde al contribuyente, en todos los casos, sin que al Servicio de Impuestos Internos tenga carga alguna en dicho sentido*, ya que como ente fiscalizador, no tiene la calidad de parte del procedimiento, limitándose su actuación a lo que le ordena la ley, en orden a fiscalizar a los contribuyentes.

Es el contribuyente el que debe desvirtuar las impugnaciones que le formule el referido Servicio, al tenor de lo que con claridad meridiana manda el artículo 21 del Código Tributario y, ello con pruebas suficientes, tanto en la etapa administrativa como jurisdiccional”.<sup>63</sup>

Así, es posible encontrar muchas sentencias que fallan en similares términos.<sup>64</sup>

#### Análisis crítico.

Creemos que la tesis seguida por este sector de la jurisprudencia resulta errónea, en virtud de los siguientes argumentos:

En primer lugar, realizan una incorrecta interpretación del artículo 21 del Código Tributario. La línea seguida por este sector de la jurisprudencia funda su razonamiento en el referido artículo 21, que a juicio de los sentenciadores establece el principio general de la

---

<sup>63</sup> Corte de Apelaciones Concepción, Rol N° 475-2009, 1 de diciembre de 2009.

<sup>64</sup> Por ejemplo: CS Rol N° 2837-2012, CS Rol N° 2331-2010, CS Rol N° 8004-2001, CS Rol N° 2837-2012, CA Rancagua Rol N° 47-2006.

prueba en materia tributaria, según el cual, el peso de la prueba corresponde al contribuyente.<sup>65</sup> En virtud de este razonamiento, concluyen que el Servicio no está obligado a acreditar la malicia que imputa.

Creemos que tal interpretación resulta errada. En efecto, el inciso primero del artículo 21 señala que *corresponde al contribuyente probar* con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir de base para el cálculo del impuesto. El inciso segundo impide al Servicio prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados por el contribuyente, a menos que éstos no sean fidedignos. Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio.

Massone, ni siquiera cree que el artículo 21 establezca la carga de la prueba en materia tributaria. En efecto, señala que “El artículo 21 no regula, en su inciso primero, la carga de la prueba ni atribuye esa carga a una de las partes del conflicto. Señala el referido autor, que el inciso primero “concorre en la definición del método que debe usar la administración tributaria para determinar los impuestos supuestamente adeudados y sus accesorios”.<sup>66</sup> Si fuera verdad que el artículo 21 inciso primero atribuye la carga de la prueba al contribuyente, perdería todo sentido aquellas disposiciones tributarias que en casos específicos, asignan la carga de la prueba al contribuyente. Por ejemplo, los artículos 56 y 65 del Código Tributario.<sup>67</sup> Tampoco tendrían sentido, aquellas presunciones legales que invierten en el peso de la prueba en contra del contribuyente.

Massone plantea que en tanto los medios que exige el artículo 21 sean *obligatorios* para el contribuyente, como lo sería presentar una declaración en aquellos impuestos sujetos a

---

<sup>65</sup> Al respecto, cabe advertir desde ya, que la interpretación del artículo 21 del Código Tributario ha provocado gran debate en la jurisprudencia y doctrina tributaria. Principalmente se discute si el artículo 21 efectivamente establece que la carga de la prueba corresponde al contribuyente. Abordar latamente este tema excede el objetivo de este modesto trabajo, por ello, solo nos centraremos en abordar el artículo 21 para los efectos de desvirtuar el argumento sostenido por la jurisprudencia, en el sentido que el Servicio no tiene la obligación de acreditar la malicia que exige el inciso segundo del artículo 200.

<sup>66</sup> MASSONE PARODI, Pedro, op. cit., Pág.1738.

<sup>67</sup> MASSONE PARODI, Pedro, op. cit., Pág.1757.

declaración, el incumplimiento de esas obligaciones produce efectos diversos a la alteración o modificación de la carga de la prueba prevista en el Código Civil y que, sumariamente, consiste en la determinación indirecta del impuesto o en la tasación de la base imponible [con los antecedentes que obren en su poder].<sup>68</sup>

Ugalde y García abordan el tema desde otra perspectiva, pero arriban a la misma conclusión, en el sentido que el Servicio debe siempre acreditar su imputación. Señalan que del artículo 21 del Código Tributario se puede desprender, que pesa sobre el contribuyente *probar la verdad de sus declaraciones* y no lo obliga a probar que aquellas no son maliciosamente falsas.<sup>69</sup> Vale decir, no significa que deba probar la buena fe con que actuó, la cual se presume. En efecto, una declaración puede ser perfectamente falsa, pero no por ello será maliciosamente falsa. Son cosas totalmente distintas y así lo distinguió el legislador en el artículo 200.

En la medida que el Servicio sostenga la falta de fe de las declaraciones y/o antecedentes presentados por el contribuyente, el peso de la prueba corresponde al Servicio, siendo éste el que debe probar los hechos que asevera.<sup>70</sup>

En segundo lugar, la tesis seguida por aquel sector de la jurisprudencia, está en directa contravención con el principio general del Derecho, consagrado en el artículo 707 del Código Civil, y aplicable al Derecho Tributario en virtud del artículo 2 del Código del ramo, que la *buena fe se presume*, y el dolo debe probarse. En efecto, a la ley, para ampliar el plazo, no le basta la falsedad de la respectiva declaración, sino que además exige que ésta deba ser maliciosa. La malicia, debe ser probada por quien la sostiene, ya que no es posible sostener que sea el reclamante el que deba acreditar que obró de buena fe, cuando aquella se presume.<sup>71</sup>

Así mismo, contradice el artículo 1698 del Código Civil, según el cual incube probar las obligaciones o su extinción al que alega aquellas o éstas.<sup>72</sup> En este caso, es el Servicio el que se

---

<sup>68</sup> MASSONE PARODI, Pedro, op. cit., Pág.1740.

<sup>69</sup> UGALDE, Rodrigo y GARCIA, Jaime, op. cit., Pág.30-31.

<sup>70</sup> ALVAREZ DE ANDRADE, María, op. cit., Pág. 34.

<sup>71</sup> UGALDE, Rodrigo y GARCIA, Jaime, op. cit., Pág.27.

<sup>72</sup> Aunque este artículo se refiere solo a las obligaciones, se aplica a toda prueba, ya sea de hechos, derechos u obligaciones (ALVAREZ DE ANDRADE, María, op. cit., Pág. 32).

beneficia del plazo extraordinario, es dicho órgano quien alega la presentación de una declaración maliciosamente falsa.

Otros argumento en contra de la posición seguida por la jurisprudencia, se puede obtener de la Ley 19.880, que establece las Bases de los Procedimientos Administrativos. En efecto, el artículo 11 inciso segundo, señala que “los hechos y fundamentos de derecho deberán siempre expresarse en aquellos actos que afectaren los derechos de los particulares, sea que limiten, restrinjan, priven de ellos, perturben o amenacen su legítimo ejercicio...”<sup>73</sup> En este caso, la aplicación del plazo extraordinario de 6 años, evidentemente afecta los derechos del contribuyente. La propia Circular N°73 reconoce esta idea, y señala que “en todo caso, los fiscalizadores *deberán fundar* adecuadamente las liquidaciones o giros que efectúen dentro de este plazo especial, acompañando los antecedentes de los cuales se desprende o con los cuales se acredita la existencia de malicia o el hecho de no haberse efectuado la declaración”. El artículo 41 inciso 4° de la misma ley, reitera esta idea al señalar que “las resoluciones contendrán la decisión, que *será fundada*”.

El mismo Servicio, en la Circular N°73 señala que “*lo malicioso de la falsedad de la declaración debe ser acreditado por el Servicio*, toda vez que atendidos los conceptos empleados por el legislador, en principio, debe presumirse que los antecedentes contenidos en una declaración que no se ajusten a la verdad se han debido a un error involuntario del contribuyente, a su descuido o aún, a su negligencia, mas no a su mala fe”.

En cuanto a la doctrina, así lo ha entendido Massone, que señala que “tampoco es suficiente la mera afirmación del SII, ya que el acto tributario debe, necesariamente, expresar sus fundamentos y, de ser necesario, el SII debe probar los hechos en que se apoya, en la sede jurisdiccional. Estos razonamientos descansan en nuestra Constitución, en nuestras leyes y en nuestras estrellas: la justicia, la legalidad, la igualdad, la ausencia de personas privilegiadas, el derecho de defensa jurídica, el procedimiento racional y justo; y, *last but not least*, en la lucha y en la sangre derramada por conquistar las correspondientes garantías constitucionales”.<sup>74</sup>

---

<sup>73</sup> Apuntes de clases Derecho Tributario, Profesor Gonzalo Pardo, Universidad de Valparaíso, 2013.

<sup>74</sup> MASSONE PARODI, Pedro, op. cit., Pág.1576.

Peirano, señala que “en cuanto a la prueba de la declaración maliciosamente falsa, cabe indicar que, dado que el plazo de seis años con que se sanciona esta clase de declaraciones opera en favor del Fisco, es esta entidad la que deberá probar ante el Tribunal respectivo que las declaraciones de una persona presentan alteraciones u omisiones intencionales destinadas a distorsionar el verdadero monto de sus impuestos. Es decir, una mención general de que dichas declaraciones adolecen de tal vicio no es suficiente para ampliar el plazo, toda vez que, para ello, se requieran conductas precisas, determinadas, deliberadas y probadas”.<sup>75</sup>

Siguiendo la misma línea, Ugalde y García, señalan que “es el Servicio de Impuestos Internos el que debe probar con elementos objetivos la intención dolosa o maliciosa del contribuyente. No sería posible concluir que cuando el Servicio impugna una declaración como maliciosamente falsa, por ejemplo, porque existen facturas de proveedores falsas y el contribuyente no logra probar la efectividad de las respectivas operaciones, el plazo de prescripción será de 6 años por esas únicas circunstancias”<sup>76</sup>. Agregan los citados autores, que “la ley exige la presencia de declaraciones maliciosamente falsas y no solo de declaraciones falsas. De este modo si el contribuyente no cumple con probar la verdad de sus declaraciones, aquellas podrán ser falsas, mas ello no basta para que el plazo de prescripción sea de 6 años, ya que la ley requiere que sean maliciosamente falsas y la malicia debe ser probada por el Servicio de Impuestos Internos, por más que sea una malicia de orden civil”.<sup>77</sup>

Álvarez también adhiere a esta posición, y señala que “Si el Servicio estima que las declaraciones de impuestos son maliciosamente falsas, se revertirá el peso de la prueba, debiendo, en consecuencia sustentar la ampliación del plazo en antecedentes de los cuales se desprenda la concurrencia de mala fe, caso en el cual podrá aplicar el plazo extraordinario de prescripción”.<sup>78</sup>

---

<sup>75</sup> PEIRANO ZUÑIGA, Paola, op. cit., Pág.72.

<sup>76</sup> UGALDE, Rodrigo y GARCIA, Jaime, op. cit., Pág.25.

<sup>77</sup> UGALDE, Rodrigo y GARCIA, Jaime, op. cit., Pág.25

<sup>78</sup> ALVAREZ DE ANDRADE, María, op. cit., Pág. 38.

Masbernat por su parte, señala que el problema se encuentra en que la interpretación y aplicación de la norma del onus probandi es tan extrema y va unida a una facultad de acusación sin prueba tan ilimitada, que es claramente contraria al principio (y derecho constitucional) del debido proceso y al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.<sup>79</sup>

En cuanto a la jurisprudencia, existen algunos fallos que recogen esta idea de que el Servicio debe acreditar la malicia imputada. Por ejemplo, así lo concluyó la Corte de Apelaciones de La Serena en la sentencia de 28 de julio de 2006, Rol N° 1.254-2005, considerando décimo tercero: “que habiéndose acreditado el hecho de haberse presentado las declaraciones referidas en las oportunidades dispuestas por el legislador y como la regla del inciso 2° del artículo 200 del Código Tributario es de carácter excepcional, debe aplicarse restrictivamente, *correspondiéndole al Fisco acreditar que las declaraciones presentadas fueron manifestamente falsas*, lo que no hizo”.<sup>80</sup>

La Corte de Apelaciones de Santiago, sigue esta misma línea, en sentencia de 11 de julio de 2007, considerando tercero: “La circunstancia que un contribuyente no acredite los requisitos o requerimientos legales, a instancia del SII, no puede llevar a la conclusión que su conducta ha sido maliciosa. En efecto, la malicia en materia tributaria no se verifica por el solo incumplimiento de normas legales y reglamentarias, sino que debe ser el resultado del despliegue de conductas por parte del contribuyente (...) con la única y exclusiva finalidad de perjudicar el patrimonio fiscal. Por lo mismo, *es insuficiente la mera declaración por los fiscalizadores de que existen facturas que no darían cuenta de operaciones reales y que, por lo mismo, son falsas o no fidedignas*. En esas condiciones, es menester que del proceso, de los antecedentes recabados por el tribunal, aparezca que la conducta que desarrolló el contribuyente es maliciosa, ladina y que no se trata de un error de procedimiento o de una simple negligencia”.<sup>81</sup>

Similar razonamiento establece la Corte de Apelaciones de Santiago en sentencia de 18 de junio de 2010, considerando noveno: “Para aplicar el término de seis años no basta que en

---

<sup>79</sup> MASBERNAT, Patricio, *Sentencias recientes en materia tributaria de las cortes de apelaciones y de la corte suprema: diciembre 2009*, en Revista Ius Et Praxis, Talca, 2010, N°1, pp. 467-482.

<sup>80</sup> Fallo citado por UGALDE, Rodrigo y GARCIA, Jaime, op. cit., Pág.28.

<sup>81</sup> Fallo citado por MASSONE PARODI, Pedro, op. cit., Pág.1575.

la declaración de que se trata existan datos no verdaderos, sino que el legislador requiere que esa falsedad sea maliciosa, es decir, producto de un acto consiente del declarante, quien supo o no pudo menos que haber sabido que lo declarado no se ajustaba a la verdad de los hechos, *lo que debe ser acreditado por el Servicio*".<sup>82</sup>

En el mismo sentido, en sentencia de 3 de agosto de 2012, del Tribunal de la Araucanía, considerando décimo quinto: "Que, de lo señalado, aparece como estrictamente necesario en materia de prescripción de la acción fiscalizadora, que *el Servicio de Impuestos Internos funde adecuadamente sus actuaciones ejecutadas fuera del plazo ordinario de tres años*, esto porque la prescripción de seis años es de aplicación excepcional y vinculada sólo a las hipótesis que se han señalado. En este punto, se puede advertir que la diferencia entre el término ordinario y extraordinario está determinada por la mala fe del contribuyente, ya que nuestro legislador equipara la falta de declaración de un impuesto que debió declararse a la declaración maliciosamente falsa, para los efectos de aplicarle el plazo de seis años, situación que cobra importancia por cuanto *será el ente fiscalizador quien deberá demostrar, con las pruebas suficientes*".<sup>83</sup>

En conclusión sea que el artículo 21 establezca o no la regla general de la carga de la prueba en materia tributaria, lo que no puede dudarse es que el Servicio es el que debe probar, tanto en sede administrativo como en sede judicial, que las declaraciones de impuestos de que se trata son maliciosamente falsas.

Argumentar lo contrario significa contravenir derechamente el artículo 1968 y 707 del Código Civil, que establecen la regla general en materia de onus probandi y el principio general del derecho que la buena fe se presume, respectivamente. También significa desconocer el artículo 11 y 41 inciso 4° de Ley de Procedimientos Administrativos, que exige que el acto administrativo sea motivado, y la Circular N° 73 que imparte instrucciones a los funcionarios del Servicio en orden a que la malicia debe ser acreditada por el Servicio. Por último, produce una grave vulneración a los principios y derechos constitucionales, tales como: justicia, legalidad, igualdad, derecho de defensa jurídica y el procedimiento racional y justo.

---

<sup>82</sup> Fallo citado por MASSONE PARODI, Pedro, op. cit., Pág.1577.

<sup>83</sup> Procedimiento General de Reclamación n° 11-9-0000193-4 de Tribunal de la Araucanía, 3 de Agosto de 2012.

## **CAPÍTULO V: NUESTRAS CONSIDERACIONES.**

Habiendo analizado la doctrina y jurisprudencia relativa al tema objeto de este trabajo, esto es, la declaración maliciosamente falsa en los artículos 200 y 201 del Código Tributario, creemos necesario plasmar nuestras consideraciones finales.

### 1. Concepto de la expresión declaración maliciosamente falsa.

En cuanto al concepto o estándar de la expresión maliciosamente falsa del artículo 200 y 201, postulamos el siguiente: *“aquellas declaraciones de impuestos presentadas por el contribuyente con el claro conocimiento de que falta a la verdad al momento de presentarla, o que o no pudo menos que haber sabido que lo declarado no se ajusta a la verdad”*.

#### 1.1. Elementos.

Del concepto recién señalado, podemos desprender los siguientes elementos:

- a) Debe existir una declaración de impuestos.  
La declaración de impuestos, debe ser de aquellas que la ley exige como requisito previo a la liquidación y no otro tipo de declaración.
- b) En su actuar, el contribuyente debe actuar con el claro conocimiento de que falta a la verdad al momento de presentar la declaración de impuestos.  
El conocimiento del contribuyente, de que su actuar es de mala fe, denota lo malicioso de su conducta.
- c) También opera en aquellos casos en que el contribuyente no pudo menos que haber sabido que su conducta no se ajustaba a la verdad.

### 2. Naturaleza jurídica.

Si hemos de darle alguna calificación jurídica a la declaración maliciosamente falsa de los artículos 200 y 201 del Código Tributario, ella debe ser la de *dolo civil*.

Dolo civil, así, a secas. Creemos que no es correcto la tesis seguida por buena parte de la jurisprudencia al señalar que la expresión maliciosamente falsa corresponde a una suerte de *dolo civil-tributario o dolo tributario*. Dichas calificaciones no tienen ningún sustento, son verdaderas creaciones de la jurisprudencia, que por lo demás traen aparejadas consecuencias negativas para los contribuyentes, como ocurre por ejemplo, con el tema del peso de la prueba.

### 3. Características.

La declaración maliciosamente falsa presenta las siguientes características:

- a) La calificación de una declaración como maliciosamente falsa es facultad del personal fiscalizador del Servicio, pero si el contribuyente reclama de dicha imputación, la calificación definitiva la hará el juez Tributario o los Tribunales de Justicia.
- b) Es en la liquidación donde debe constar el carácter maliciosamente falso de la declaración presentada por el contribuyente.
- c) La declaración maliciosamente falsa no requiere declaración judicial previa en sede penal o infraccional, pues nada tiene que ver con el dolo operante en estas materias.
- d) Corresponde al Servicio acreditar que la declaración presentada por el contribuyente fue maliciosamente falsa, es decir, el peso de la prueba recae sobre el Servicio y no sobre el contribuyente.

## **CAPÍTULO VI: CONCLUSIONES.**

1.- El artículo 200 del Código Tributario establece los *plazos de caducidad* que tiene el Servicio para liquidar un impuesto, revisar cualquier deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que hubiere lugar.

2.- El artículo 201 del Código Tributario establece los *plazos de prescripción* de la acción del Fisco para perseguir el pago de impuestos, intereses, sanciones y demás recargos.

3.- El artículo 200 del Código Tributario establece dos plazos: un plazo general de 3 años y uno extraordinario de 6 años. Ambos plazos se aplican de igual manera al artículo 201 por expresa remisión legal.

4.- Para que opere el plazo extraordinario, sea de caducidad (artículo 200) o prescripción (artículo 201), es necesario que se verifiquen los requisitos que señala el inciso segundo del artículo 200 del Código Tributario, a saber:

- a) Que se trate de impuestos sujetos a declaración.
- b) Que no se haya presentado la declaración correspondiente, o bien, que la declaración que se presentó fuere maliciosamente falsa.

5.- En cuanto al último requisito mencionado, esto es, haberse presentado una declaración maliciosamente falsa, ha generado tanto en doctrina como en jurisprudencia innumerables problemas en cuanto a su interpretación, aplicación y efectos.

6.- Uno de los problemas a que da lugar la causal de la presentación de una declaración maliciosamente falsa, es aquella referida a quién es el órgano o entidad habilitada para llevar a cabo la calificación de la declaración como maliciosamente falsa.

Al respecto, se puede concluir, que tal calificación es facultad del personal fiscalizador del Servicio, pero si el contribuyente reclama de la imputación realizada por el personal fiscalizador, la calificación definitiva la hará el juez tributario o los Tribunales Superiores de

Justicia, aunque a fin de cuentas, el juez tributario o los Tribunales Superiores de Justicia solo podrán confirmar o revocar la calificación realizada por el personal fiscalizador.

Cabe mencionar, que la calificación de una declaración como maliciosamente falsa, debe estar contenida en la liquidación, es en aquel acto administrativo donde debe constar la imputación de la declaración como maliciosamente falsa.

7.- Otra dificultad que ha presentado la causal de la declaración maliciosamente falsa, es aquella referida a la necesidad de declarar o no judicialmente el carácter malicioso de la declaración de impuestos.

Por algún tiempo, la jurisprudencia señaló que la declaración maliciosamente falsa contemplada en el artículo 200 del Código Tributario debía ser declarada judicialmente, es decir, debía ser objeto de un proceso penal o infraccional donde se estableciera dicha condición. Apoyaba esta tesis el hecho de que el artículo 97 N° 4 del Código Tributario, artículo que consagra algunos delitos tributarios que requieren de un proceso penal tributario, consignara en su numeral N°4 la misma expresión “maliciosamente falsa”. Por otra parte, la voz “maliciosamente”, suele utilizarse para referirse al dolo operante en materias penales, y más precisamente, al dolo específico.

Sobre este punto se puede concluir que la declaración maliciosamente falsa contenida en el artículo 200 del Código Tributario posee una naturaleza distinta a la consagrada en el artículo 97 N°4 del mismo Código: La primera se trata de una malicia de orden civil, mientras que la segunda de una penal, más precisamente de un dolo penal específico. Por lo tanto resulta errada aquella idea de que la declaración maliciosamente falsa contenida en el artículo 200 debe ser objeto de un proceso penal o infraccional tal como lo debe ser la declaración maliciosamente falsa contenida en el artículo 97 N°4.

Por otro lado, la declaración judicial que sería objeto de un juicio tributario penal, impediría ejecutar las actuaciones administrativas que señala el artículo 200 en tanto el juicio no terminara, lo que provocaría en la mayoría de los casos, que los plazos de caducidad ahí contemplados expirarían antes de la realización de tales actuaciones.

En resumen, la declaración maliciosamente falsa no requiere calificación judicial previa. Así lo ha entendido la mayoría de la doctrina y de la jurisprudencia.

8.- En cuanto a qué debe entenderse por declaración maliciosamente falsa, la jurisprudencia no ha sido del todo clara a la hora de determinar qué debe entenderse por la expresión maliciosamente falsa, sobre todo en cuanto a los efectos que ella produce.

Un sector de la jurisprudencia se limita a señalar que debe entenderse por la expresión “maliciosamente falsa”, sin entrar a darle calificación o naturaleza. Según se puede observar de los fallos citados más arriba, el elemento determinante que identifica la jurisprudencia, ya desde hace muchos años atrás, para calificar una declaración como maliciosamente falsa es la *conciencia* del contribuyente de estar obrando de mala fe. En efecto, la declaración maliciosamente falsa sería un acto que ejecuta el contribuyente con la *conciencia* de que presenta una declaración que no se ajusta a la verdad.

Otro sector de la jurisprudencia de nuestros Tribunales Superiores de Justicias, a la hora de calificar la malicia con que debe obrar el contribuyente, ha señalado que no solo existe malicia penal, sino que puede haberlas en otras ramas del derecho, como por ejemplo, en materia tributaria. La malicia que señala el inciso segundo del Código Tributario, ha sido interpretada por buena parte de la jurisprudencia, como la concurrencia de una surte de *dolo tributario o dolo civil-tributario*, distinto al operante en materia penal, sin perjuicio que la misma actuación pueda dar origen a los dos tipos de dolo. En cuanto al concepto, se mantiene en términos generales el mismo concepto referido a la *conciencia* que tiene el contribuyente de que obra de mala fe.

Ahora, cabe preguntarse ¿qué es lo que diferencia a este dolo tributario o dolo civil-tributario del dolo civil, que opera en el resto del ordenamiento jurídico? la verdad es que no parece haber un fundamento claro para realizar tal distinción. Se trata más bien de una creación por parte de la jurisprudencia, que por lo demás produce consecuencias desfavorables para los contribuyentes en cuanto a sus efectos. Por ejemplo, lo que sucede con el tema del peso de la

prueba. La jurisprudencia ha dicho en reiteradas ocasiones que por tratarse de un *dolo tributario* o *dolo civil-tributario* es el contribuyente en quien recae el peso de la prueba.

9.- Tal como anunciábamos más arriba, la otra problemática que ha originado esta causal, y que reviste gran relevancia, es aquella relativa a quién tiene el peso de la prueba.

La mayoría de la jurisprudencia señala que en esta materia es en el contribuyente en quien recae el peso de la prueba, es decir, es el contribuyente quien debe desvirtuar la imputación realizada por el Servicio, y probar que no actuó con malicia.

Creemos que tal razonamiento resulta erróneo y sumamente grave. En efecto, es el Servicio es el que debe probar, tanto en sede administrativa como en sede judicial, que las declaraciones de impuestos de que se trata son maliciosamente falsas. Ello en atención a que según el principio general del Derecho contenido en el artículo 707 del Código Civil, y aplicable al Derecho Tributario en virtud del artículo 2 del Código del Ramo, la buena fe se presume y el dolo debe probarse. También en virtud del artículo 1698 del Código Civil, que establece que incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquellas o éstas, o sea, le corresponde al Servicio. Lo mismo podemos argumentar desde la Ley 19.880 que establece las Bases de los Procedimientos Administrativos, artículos 11 inciso segundo y artículo 41 inciso cuarto, que exigen que el acto administrativo (liquidación) sea fundado. Incluso la propia Circular N° 73 del 2011 reconoce esta idea, y señala que lo malicioso de la falsedad de la declaración debe ser acreditado por el Servicio.

Esta interpretación de la jurisprudencia trae aparejados consecuencias sumamente graves y produce una vulneración a los principios y derechos constitucionales, tales como: justicia, legalidad, igualdad, derecho de defensa jurídica y el procedimiento racional y justo.

10.- En nuestro concepto, creemos que la declaración maliciosamente falsa, son *“aquellas declaraciones de impuestos presentadas por el contribuyente con el claro conocimiento de que falta a la verdad al momento de presentarla, o que o no pudo menos que haber sabido que lo declarado no se ajusta a la verdad”*.

En cuanto a su naturaleza jurídica, corresponde al dolo civil, con todos los efectos que ello conlleva.

## **BIBLIOGRAFÍA**

1. ALISTE CASTRO, Enrique, *La Prescripción como Modo de Extinguir las Obligaciones Tributarias en Chile: Análisis General y de los Supuestos por los cuales se Amplía su Aplicación desde su forma Ordinaria a su forma Extraordinaria*, Memoria para optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Talca, 2010.
2. ALTAMIRANO, Marcos y MUÑOZ, Felipe, *Derecho Tributario Parte General: Determinación de la Obligación Tributaria*, 1º Ed., Lexis Nexis, Santiago, 2006.
3. ALVAREZ DE ANDRADE, María, *La prescripción extintiva extraordinaria en el Código Tributario*, 1º Ed., LexisNexis, Santiago, 2006.
4. BARROS BOURIE, Enrique, *Tratado de responsabilidad extracontractual*, 1º Edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2006.
5. MASSONE PARODI, Pedro, *Principios del Derecho Tributario*, T I, 3º Ed., Legalpublishing, Santiago, 2013.
6. MASSONE PARODI, Pedro, *Principios del Derecho Tributario*, T II, 3º Ed., Legalpublishing, Santiago, 2013.
7. PEIRANO ZUÑIGA, Paola, *La prescripción de las acciones fiscalizadora y de cobro en el Código Tributario*, Editorial Jurídica Conosur Ltda., Santiago, 2000.
8. SÁNCHEZ, José, *Manual de Derecho Tributario*, Comares, Granada, 2002.
9. SEPÚLVEDA, Daniel, *Análisis del Elemento Subjetivo o Dolo en el Delito Tributario*: Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Talca, 2004.

10. TORRES LORCA, Yenny, *La Prescripción Tributaria: Doctrina y Jurisprudencia*, Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Concepción, 2000.
11. UGALDE, Rodrigo y GARCÍA, Jaime, *La prescripción en materia tributaria*, 3° Ed., Legalpublishing, Santiago, 2009.
12. ZAVALA ORTIZ, José, *Manual de Derecho Tributario*, Lexis Nexis, Santiago, 2009.

### **Revistas de Derecho y Material de consulta.**

1. Apuntes de clases Derecho Tributario, Profesor Gonzalo Pardo, Universidad de Valparaíso, 2013.
2. Circular N°73 del 11 de octubre del 2001: Imparte Instrucciones Relativas a la Aplicación de las Normas de Prescripción en el Ejercicio de las Acciones y Facultades del Servicio de Impuestos Internos
3. MASBERNAT, Patricio, *Sentencias recientes en materia tributaria de las cortes de apelaciones y de la corte suprema: diciembre 2009*, en Revista Ius Et Praxis, Talca, 2010. Pág. 467-482.
4. Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales - Núm. 1-2004, Junio 2004. Pág. 134-140.
5. Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales - Núm. 2-2003, Diciembre 2003. Pág. 139-144.
- 1.
6. WAHN, Werner, *Interpretaciones que amenazan el derecho tributario. Tendencias actuales y análisis crítico*, en Revista de Estudios Tributarios, Santiago, 2012. Pág. 161-181.

### **Jurisprudencia.**

1. Corte de Apelaciones de Rancagua, Rol N° 655-2005, de 2 de diciembre de 2005.
2. Corte de Apelaciones Rancagua Rol N° 47-2006.
3. Corte de Apelaciones de La Serena, Rol N° 1.254-2005, de fecha 28 de julio de 2006.
4. Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N° 1765-2004, de fecha 11 de julio de 2007.
5. Corte de Apelaciones de Concepción, Rol N° 475-2009, de fecha 1 de diciembre de 2009.
6. Corte Suprema, Rol N° 8004-2001.
7. Corte Suprema de 27 de septiembre de 2003, Rol n°2765-2005.
8. Corte Suprema, Sentencia 17 de septiembre de 2005, Rol N° 2765-2005.
8. Corte Suprema, Rol N° 2331-2010.
9. Corte Suprema, sentencia de 30 de septiembre de 2010, Rol N° 2331-2011.
11. Corte Suprema, Sentencia 31 de julio de 2013, Rol N°7113 -2012.
12. Corte Suprema, Sentencia 26 de julio de 2014, Rol N° 9091-2012.
13. Corte Suprema, Rol N° 2837-2012.
14. Corte Suprema, sentencia de 31 de julio de 2013, Rol N° 7113-2012.

15. Procedimiento General de Reclamación n° 11-9-0000193-4 de Tribunal de la Araucanía, 3 de Agosto de 2012.

**Sitios web consultados.**

1. Servicios de Impuestos Internos ([www.sii.cl](http://www.sii.cl))
2. Centro de Estudios Tributarios ([www.cetuchile.cl](http://www.cetuchile.cl))