



La Corte Suprema y la aplicación del dolo en materia tributaria:
especificación del dolo exigido

Tesina para el curso Seminario de Licenciatura de la carrera de Derecho de la Universidad de
Valparaíso

Paloma Barra Castillo.

Amanda Retamal Carrizo.

Profesor Guía Gonzalo Pardo Sainz.

Diciembre, 2025.

ÍNDICE

Tabla de contenido	
Resumen	3
Introducción	3
Capítulo I: fundamentos teóricos y delimitación conceptual	4
1.1 Plazos del artículo 200 del Código Tributario y su importancia.....	4
1.3 Definición y características del dolo civil	7
1.4 Ausencia de definición normativa del “dolo tributario”	8
Capítulo II: Análisis normativo.....	9
2.1 Revisión del Código Tributario chileno y normas asociadas	9
2.2 Tratamiento del dolo en el derecho civil.....	10
2.3 Fundamentos teóricos que avalan la aplicación del dolo civil en conflictos tributarios ...	13
Capítulo III: Examen jurisprudencial y contraste argumentativo	16
3.1 Análisis de fallos de la Corte Suprema	16
3.2 Formas de utilización del concepto “dolo tributario” en la práctica judicial.....	28
3.3 Falta de fundamentación dogmática y confusiones argumentativas	29
3.4 Contraste con el dolo civil: claridad conceptual y respaldo normativo	30
3.5 Breve análisis doctrinal	31
Capítulo IV: Conclusiones	34
4.1 Validación de la hipótesis: inexistencia de una categoría dogmática llamada “dolo tributario”	34
4.2 Justificación de la aplicación del dolo civil en conflictos tributarios	35
4.3 Recomendaciones interpretativas y dogmáticas	36
Referencias	37
Bibliografía.....	38

Resumen

En el derecho tributario la prescripción extraordinaria de seis años se aplica si la declaración previa fue presentada de forma maliciosamente falsa, o no presentada en lo absoluto. El Código Tributario no define el concepto de malicia, y la Corte Suprema no ha consagrado un criterio uniforme, por lo tanto, ante falta de dogmática y construcción normativa del concepto “maliciosamente falsa” del artículo 200 inciso 2º del código, hay que remitirse a las normas de derecho común en relación al dolo, particularmente al Derecho Civil.

Palabras claves: Dolo; Maliciosamente falsa; Prescripción; Fiscalización; Acción de cobro.

Introducción

El régimen de la prescripción en el ordenamiento jurídico chileno constituye una institución fundamental para la comprensión de la relación entre el transcurso del tiempo, la seguridad jurídica y el ejercicio de los derechos. Desde su consagración en el Código Civil, particularmente en el Libro IV, Título XLII, la prescripción ha operado como un mecanismo destinado tanto a la adquisición de derechos como a la extinción de acciones, configurándose como un límite temporal al ejercicio de las pretensiones jurídicas. En el ámbito tributario, esta lógica general se ve reforzada por la necesidad de equilibrar la potestad fiscalizadora y recaudadora del Estado con las garantías del contribuyente, lo que ha llevado al legislador a establecer un régimen especial y autónomo en el Código Tributario, especialmente a través de los artículos 200 y 201, que regulan los plazos de fiscalización y de cobro del Fisco.

Dentro de este marco normativo, adquiere especial relevancia la distinción entre el plazo ordinario y el plazo extraordinario de prescripción, este último condicionado a la concurrencia de una conducta particularmente reprochable del contribuyente, como la omisión de la declaración o la presentación de una declaración maliciosamente falsa. La introducción del elemento subjetivo de la malicia o dolo no solo amplía el plazo de ejercicio de las facultades del Servicio de Impuestos Internos, sino que también proyecta sus efectos sobre la acción de cobro fiscal, generando importantes debates doctrinales y jurisprudenciales. En este contexto, el análisis del tratamiento que la Corte Suprema ha otorgado a dicho elemento subjetivo resulta clave para comprender la forma en que el derecho tributario chileno articula la protección del interés fiscal con los principios de legalidad, buena fe y seguridad jurídica que informan el sistema.

Capítulo I: fundamentos teóricos y delimitación conceptual

1.1 Plazos del artículo 200 del Código Tributario y su importancia

El régimen jurídico de la prescripción en Chile encuentra su origen en el Libro IV, Título XLII del Código Civil, que regula tanto la prescripción adquisitiva como la extintiva. Esta institución se concibe como un mecanismo mediante el cual el paso del tiempo, unido al cumplimiento de ciertos requisitos legales, produce la adquisición de un derecho o la extinción de acciones y derechos ajenos. Tal como dispone el artículo 2492 del Código Civil, la prescripción puede operar de manera positiva al adquirir derechos o negativa al extinguir acciones. No obstante, la doctrina moderna ha precisado que en realidad no desaparece la obligación, sino que se extingue únicamente la acción judicial para exigir su cumplimiento, transformando la obligación civil en una obligación natural, desprovista de fuerza coercitiva.

En materia tributaria, la regla general sobre prescripción fue inicialmente recogida por el artículo 2521 del Código Civil, que fija un plazo de tres años para las acciones en favor o en contra del Fisco y las municipalidades derivadas del cobro de impuestos. Dicha norma operó como supletorio hasta que el legislador tributario dictó disposiciones especiales destinadas a regular de forma autónoma esta materia.

El Código Tributario, en sus artículos 200 y 201, establece las normas específicas sobre ejercicio temporal de la potestad fiscalizadora del SII, y de prescripción extintiva de la acción de cobro del Fisco, respectivamente. A través de ellas se determina el plazo dentro del cual el Servicio de Impuestos Internos (SII) puede ejercer sus facultades de fiscalización, liquidación, y giro de tributos, intereses y sanciones. De acuerdo con el artículo 200 inciso primero del Código Tributario, el SII dispone de un plazo ordinario de tres años, contados desde la expiración del término legal para el pago del impuesto, para ejercer dichas potestades. Transcurrido dicho período sin que la autoridad actúe, se extingue el ejercicio de la potestad respecto del caso particular de que se trate.

Sin embargo, el inciso segundo del mismo artículo introduce un plazo extraordinario de seis años, aplicable, exclusivamente a los impuestos sujetos a declaración, en dos hipótesis específicas: cuando el contribuyente no ha presentado la declaración o cuando la declaración presentada es maliciosamente falsa. Este plazo extraordinario obedece a razones de política fiscal

que buscan proteger el interés público frente a conductas maliciosas de los contribuyentes, las cuales dificultan el control y determinación del tributo debido.

El plazo extraordinario, por tanto, reviste gran relevancia práctica y dogmática, pues su aplicación depende de la verificación de un elemento subjetivo, la malicia, cuya interpretación ha generado debates tanto en la doctrina como en la jurisprudencia tributaria. Además, la existencia de este régimen diferenciado sitúa al ordenamiento chileno dentro de una línea comparada que reconoce plazos más extensos ante conductas ilícitas u omisivas del contribuyente, en contraste con sistemas como el español o el alemán, que mantienen un único plazo general.

Por su parte, el artículo 201 del Código Tributario complementa el régimen establecido en el artículo 200, al regular la prescripción de la acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos. Dicha norma dispone que esta acción prescribe en los mismos plazos señalados en el artículo 200 y computados de igual forma, estableciendo así una vinculación directa entre la prescripción de la potestad de determinación y fiscalización del SII y la prescripción de la acción de cobro propiamente tal. En consecuencia, cuando el plazo aplicable es el ordinario de tres años o el extraordinario de seis años —según concurra o no alguna de las hipótesis previstas en el inciso segundo del artículo 200—, dicho término resulta igualmente determinante para el ejercicio de la acción de cobro por parte del Fisco. Esta coordinación normativa refuerza la relevancia del elemento subjetivo de la malicia, toda vez que su configuración no solo incide en la extensión del plazo de fiscalización, sino también en la subsistencia temporal de la pretensión fiscal de cobro, proyectando sus efectos más allá de la etapa administrativa.

En consecuencia, el artículo 200 del Código Tributario constituye una norma clave para comprender el equilibrio entre la potestad fiscalizadora del Estado y las garantías de seguridad jurídica del contribuyente. Su análisis resulta esencial para dilucidar cómo el legislador nacional ha concebido la relación entre el tiempo, la buena fe y la malicia en la declaración de impuestos, particularmente respecto del efecto que la conducta maliciosa tiene en un plazo extraordinario.

En este contexto normativo y dogmático, el presente trabajo tiene por objeto de estudio el análisis de la jurisprudencia de la Corte Suprema en torno a la aplicación del dolo en materia tributaria, específicamente en lo relativo a la determinación y exigencia del elemento subjetivo requerido para la extensión del plazo extraordinario de prescripción previsto en el artículo 200

inciso segundo del Código Tributario. El examen se centrará en la forma en que el máximo tribunal ha conceptualizado y delimitado el dolo o malicia del contribuyente, atendiendo a los criterios argumentativos utilizados para justificar su concurrencia, así como a las consecuencias jurídicas que de ello se derivan en el ámbito de la potestad fiscalizadora y sancionadora del Estado. De este modo, el análisis se circunscribe al plano interpretativo y jurisprudencial, sin abordar exhaustivamente otros aspectos de la prescripción tributaria ajenos a la configuración del elemento subjetivo, tales como los actos interruptivos o suspensivos del plazo.

1.2 Introducción a la categoría de dolo en el Derecho

Definición conceptual

El dolo es una noción fundamental en el derecho que se refiere a la intención consciente y deliberada de realizar un acto que contraviene a la ley o a los derechos de otra persona. Esta intención se manifiesta en la voluntad de causar un resultado ilícito o de engañar a otro para obtener un beneficio propio o ajeno, a sabiendas de que tal acción es contraria a las normas legales o a los principios de justicia.

El dolo, entendido de tal forma, es crucial en el derecho, pues determina la responsabilidad y las consecuencias jurídicas de una acción. Algunos puntos que reflejan la importancia de su determinación son los siguientes:

- Responsabilidad jurídica: el dolo puede agravar la responsabilidad de una persona, ya que actúa con plena consciencia y voluntad de infringir la ley o los derechos ajenos,
- Diferenciación con la culpa: a diferencia de la culpa, que implica negligencia o falta de diligencia, el dolo requiere una intención maliciosa y consciente.
- Prevención de conductas ilícitas: el reconocimiento del dolo ayuda a prevenir y sancionar conductas que van en contra del orden jurídico y la justicia.

El dolo, también está presente en diversas ramas del derecho, cada una a sus particularidades y necesidades.

En el derecho penal, el dolo es un elemento subjetivo esencial que determina la culpabilidad de una persona. Se refiere a la intención consciente de cometer un delito. El dolo puede clasificarse en dolo directo (cuando el autor busca directamente el resultado ilícito) y dolo eventual (cuando el autor prevé la posibilidad del resultado y acepta correr el riesgo).

En el ámbito laboral, el dolo puede implicar conductas intencionales que vulneran los derechos de los trabajadores, como el fraude o la falsificación de documentos laborales. Esto puede dar lugar a sanciones o a la nulidad de actos que perjudiquen a los empleados.

En el derecho administrativo, el dolo se manifiesta cuando un funcionario o entidad pública actúa con intención de violar la ley o de causar un perjuicio indebido en el ejercicio de sus funciones.

Y finalmente, en el derecho civil, el dolo se relaciona con la intención de engañar o causar un daño en el contexto de relaciones contractuales o extracontractuales. Se considera cuando una parte actúa con la intención de inducir a error a otra parte, lo cual puede afectar la validez de un acto o dar lugar a responsabilidad por daños.

Al considerar estas aplicaciones, podemos ver que el dolo tiene un impacto significativo en cómo se evalúan y sancionan las acciones humanas en diferentes contextos legales. Esta diversidad de aplicaciones resalta la importancia de entender el dolo en su totalidad para poder aplicarlo correctamente en cada área del derecho, sin que ello signifique que cada rama del derecho exija un tipo de dolo específico.

1.3 Definición y características del dolo civil

En el derecho civil chileno, el dolo se encuentra regulado principalmente en el Código Civil, el artículo 44 lo define como “la intención positiva de inferir injuria a la persona o propiedad de otro”. Este concepto subraya que el dolo no sólo implica un conocimiento de la acción, sino también una voluntad deliberada de causar un daño.

Las características fundamentales del dolo civil en el derecho chileno incluyen el conocimiento y la voluntad. El primero implica que el sujeto tiene pleno conocimiento de los hechos que está realizando y de sus posibles consecuencias. El segundo implica la existencia de una intención, clara y consciente, deliberada a realizar la acción, con el objetivo de causar un daño o perjuicio. Además, la acción dolosa se caracteriza por la intención de engañar o defraudar a otro, actuando en contra de la buena fe y las normas de conducta establecidas en el ámbito civil.

Para que el dolo civil se configure, la doctrina y la jurisprudencia chilena coinciden en que es esencial que la conducta del sujeto haya causado un perjuicio o daño a otra persona, ya

sea en el ámbito patrimonial o personal. Este resultado dañoso es lo que distingue el dolo de la mera negligencia o error.

1.4 Ausencia de definición normativa del “dolo tributario”

En el ámbito tributario, la importancia del concepto del dolo está dado, como se mencionó, en el artículo 200 del Código Tributario. Este prescribe lo siguiente:

“Art. 200 CT: 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 los plazos señalados en los incisos anteriores y computados en la misma forma prescribirá la acción del Servicio para perseguir las sanciones pecuniarias que accedan a los impuestos adeudados.

Los plazos anteriores se entenderán aumentados por el término de tres meses desde que se cite al contribuyente, de conformidad al artículo 63 o a otras disposiciones que establezcan el trámite de la citación para determinar o reliquidar un impuesto, respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en la citación. Si se prorroga el plazo conferido al contribuyente en la citación respectiva, se entenderán igualmente aumentados, en los mismos términos, los plazos señalados en este artículo. Si se requiere al contribuyente en los términos del inciso tercero del artículo 63, los plazos señalados se aumentarán en un mes.

Las acciones para perseguir las sanciones de carácter pecuniario y otras que no accedan al pago de un impuesto prescribirán en tres años contados desde la fecha en que se cometió la infracción.”

La interrogante del presente trabajo se encuentra en el inciso segundo de la norma citada, ya que, se establece un plazo de prescripción distinto, en aquellos tributos sujetos a declaración,

cuando ésta no se presente, o la presentada sea “maliciosamente falsa”. Sin embargo, el artículo no define explícitamente qué se entiende por “malicia” en este contexto.

El término “malicia” en el artículo 200 del Código Tributario introduce un elemento de dolo, es decir, una intención consciente y deliberada de engañar o defraudar al Fisco, lo cual es fundamental para aplicar un plazo de prescripción de seis años, y que así el servicio esté habilitado a revisar aquellas declaraciones.

En la doctrina chilena, no existe unanimidad respecto a qué se entiende por “dolo tributario”. Y como consecuencia de esta falta de definición normativa y de una doctrina consolidada, los tribunales del país han tenido interpretaciones variadas sobre el alcance y la especificidad que debe satisfacer la conducta dolosa del contribuyente, generando ambigüedad en la aplicación de este concepto en el ámbito tributario.

Dado que el dolo civil es un concepto ampliamente reconocido y aplicado en el derecho chileno, su interpretación ofrece certeza jurídica debido a que es dogmáticamente sustentable para el ámbito tributario. Esto asegura que las acciones que se consideren dolosas en el contexto tributario estén alineadas con un marco conceptual ya establecido y reconocido.

Capítulo II: Análisis normativo

2.1 Revisión del Código Tributario chileno y normas asociadas

El derecho tributario chileno se encuentra estructurado sobre la base del Código Tributario, contenido en el decreto ley N°830, publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1974. Este cuerpo normativo constituye la norma fundamental de carácter procedimental que regula la aplicación, fiscalización y recaudación de los tributos, así como los derechos, obligaciones y garantías de los contribuyentes frente a la administración tributaria.

En su parte sustantiva, el código no crea impuesto ni determina hechos gravados, sino que establece las reglas procedimentales y orgánicas que permiten la correcta ejecución de las leyes tributarias materiales. Su aplicación se circunscribe a la competencia del Servicio de Impuestos Interno (SII), conforme lo dispone su artículo 1°, constituyendo además el marco regulador de la interpretación, determinación, liquidación, reclamación y cobro de los tributos.

Dentro de este entramado normativo, la institución de la prescripción adquiere particular relevancia como una de las principales garantías de seguridad jurídica en materia tributaria, como fue mencionado en el primer capítulo. A través de ella, se limita temporalmente el ejercicio de las potestades del Estado en la determinación y cobro de los impuestos, evitando una indefinida exposición del contribuyente a las facultades fiscalizadoras. Sin embargo, el artículo 200 del Código Tributario introduce un matiz fundamental al establecer que el plazo general de prescripción de tres años será de seis años cuando el contribuyente hubiere presentado una declaración maliciosamente falsa.

Es precisamente en este punto que se centra una de las principales tensiones interpretativas del régimen tributario chileno moderno: la ausencia de una definición legal del término “maliciosamente falsa” en dicho artículo. Esta omisión ha generado un falso vacío conceptual que repercute directamente en la certeza jurídica de los contribuyentes y en la uniformidad de los criterios aplicados por la Administración y los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

La ausencia de una definición autónoma de malicia en el Derecho Tributario no constituye un verdadero vacío conceptual, pues el propio legislador se encarga de colmarlo mediante una regla expresa de reenvío. En efecto, el artículo 2 del Código Tributario dispone que “en lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales”, remisión que impone acudir supletoriamente al derecho común para interpretar y definir los elementos jurídicos que el sistema tributario no regula de manera específica.

2.2 Tratamiento del dolo en el derecho civil

El Derecho Civil chileno ofrece un marco dogmático esencial para la comprensión del elemento subjetivo de las conductas ilícitas en general, y permite establecer una referencia conceptual que puede proyectarse a otras ramas del derecho, como la tributaria. De hecho, la estructura del dolo civil, su definición normativa, sus elementos constitutivos y sus efectos jurídicos, proporcionan las herramientas teóricas necesarias para interpretar adecuadamente las expresiones de “malicia” o “intención” que el legislador ha incorporado en cuerpos normativos carentes de definición propia, como ocurre en el tan mencionado artículo 200 del Código Tributario. Desde esta perspectiva, el análisis del dolo civil no sólo tiene una finalidad descriptiva, sino que cumple una función de integración normativa y sistemática que orienta la interpretación

del dolo en materia tributaria, pudiendo evitar la creación judicial de figuras dogmáticas sin sustento legal o doctrinario.

El Código Civil chileno aborda el dolo desde una perspectiva general en su artículo 44, esta disposición, aunque formulada en términos amplios, es la única definición normativa de dolo en nuestro ordenamiento jurídico, y, por tanto, tiene un carácter supletorio y transversal, aplicable a todo ámbito jurídico que carezca de regulación específica. De esta definición se desprende que el dolo es esencialmente una actitud volitiva del agente, caracterizada por la conciencia del resultado dañoso o engañoso y la voluntad de producirlo. Simplemente requiere la voluntad deliberada de ejecutar un acto que cause perjuicio o que infrinja una obligación.

En consecuencia, el dolo civil se compone de dos elementos fundamentales: el intelectual que consiste en el conocimiento de los hechos y de las consecuencias que la conducta genera, y el volitivo, referido a la intención de ejecutar el acto con conocimiento de su ilicitud o falsedad. El dolo supone siempre conocimiento y voluntad: se quiere el acto y se sabe lo que se hace; de allí su diferencia con la culpa, que puede implicar un obrar sin intención dañosa, pero con falta de diligencia. Esta interpretación ha sido reiterada por la doctrina contemporánea, que subraya que el dolo, en el ámbito civil, no implica necesariamente un juicio de reprobación moral, sino un grado superior de imputabilidad subjetiva.

En esta misma línea, Diego Pérez Lasserre profundiza en la comprensión del dolo civil desde una perspectiva hermenéutica, señalando que su configuración exige no sólo un componente interno, sino también una exteriorización de la voluntad dolosa. En efecto, el autor sostiene que:

Gran parte de la doctrina y la jurisprudencia considera que para que se configure el dolo es necesario que exista un querer (o por lo menos un representarse) interno del sujeto orientado hacia el perjuicio de la persona o propiedad de otro, así como una manifestación fenoménica de dicha intención. (Pérez Lasserre, 2018).

De esta manera, el dolo no se agota en un estado psicológico íntimo o puramente subjetivo, sino que requiere proyectarse en una conducta objetivamente verificable, capaz de revelar la intención dañosa del agente.

En la doctrina civil comparada, cuya recepción sistemática realizó Víctor Vial del Río (2003) en su Teoría General del Acto Jurídico, el dolo es concebido de manera predominante como una forma de engaño que incide decisivamente en la formación de la voluntad negocial (p.115). Así, Emilio Betti define el dolo como:

Toda forma de artificio capaz de inducir a engaño a otros, que excede de aquel género de habilidades que se pueden considerar permitidas a las partes en la lucha de astucia que suele desarrollarse en el curso de las negociaciones de un contrato oneroso. (Betti, p. 338 citado en Vial del Río, 2003, p. 115)

Esta concepción pone el acento en el carácter objetivamente reprochable del comportamiento doloso, distinguiéndose de aquellas maniobras o estrategias que, dentro de ciertos límites, el derecho admite como propias de la dinámica negocial. El dolo, desde esta perspectiva, se configura únicamente cuando el artificio empleado supera el umbral de la astucia lícita y se transforma en un medio ilegítimo de inducción al error.

Por su parte, Stolfi entiende el dolo como “el artificio utilizado para engañar a una persona provocando en ella un error o aprovechando el error en que la misma se halla, a fin de inducir a realizar un negocio” (Stolfi, p.190 citado en Vial del Río, 2003, p.116), precisando posteriormente que el dolo puede definirse de manera más sintética como “el error provocado engañando a otro” (Stolfi, p. 189 citado en Vial del Río, 2003). En esta formulación, el autor subraya el nexo causal entre el engaño y el error, destacando que el dolo no sólo puede consistir en la creación deliberada de una falsa representación de la realidad, sino también en el aprovechamiento consciente de un error preexistente, siempre que dicho aprovechamiento esté orientado a obtener una determinada manifestación de voluntad.

A su vez, Santoro Passarelli caracteriza el dolo a partir de su efecto sobre la voluntad negocial, señalando que “a diferencia de la violencia, que la coarta, el dolo vicia la voluntad negocial actuando sobre la inteligencia mediante el engaño y, por tanto, induciendo a error al autor del negocio” (Santoro Passarelli, p.189 citado en Vial del Río, 2003). Esta distinción resulta particularmente relevante, pues permite delimitar el dolo frente a otros vicios del consentimiento, poniendo de relieve que su especificidad no radica en la supresión de la libertad de decisión, sino en la alteración del proceso cognitivo que sirve de base a dicha decisión.

Del análisis conjunto de estas concepciones doctrinales se desprende un núcleo común claramente identificable: todas coinciden en entender el dolo como un engaño provocado, esto es, como una conducta consciente y deliberada destinada a inducir o explotar un error ajeno, con el objeto de influir en la conducta jurídica de otro. En consecuencia, Vial del Río concluye de la misma forma que Alessandri al estructurar la concurrencia de conocimiento y voluntad en el dolo civil como forma agravada de imputación subjetiva dentro del derecho civil.

2.3 Fundamentos teóricos que avalan la aplicación del dolo civil en conflictos tributarios

La concepción civilista del dolo se despliega en tres dimensiones: como vicio del consentimiento, como causa de responsabilidad y como agravante del incumplimiento de las obligaciones. Estas tres funciones no son incompatibles, sino que revelan la amplitud del concepto y su capacidad para operar como categoría general dentro del sistema jurídico. En su primera función el dolo actúa como vicio del consentimiento, conforme al artículo 1458 del Código Civil, que dispone que “el dolo no vicia el consentimiento sino cuando es obra de una de las partes, y cuando además aparece claramente que sin él no se habría contratado”. En este caso, el dolo consiste en maniobras, artificios o engaños que inducen a la otra parte a celebrar un acto que, conociendo la verdad, no habría realizado. Esta forma de dolo, denominado dolo principal o determinante, produce la nulidad relativa del acto. Por su parte, el dolo incidental, que no determina la celebración del acto, pero causa perjuicio, no vicia el consentimiento, aunque da lugar a una acción de indemnización.

En su segunda función, el dolo opera como factor de responsabilidad, tanto contractual como extracontractual. En el ámbito contractual, el dolo se manifiesta en el incumplimiento intencional de la obligación, configurando la forma más grave de culpa y excluyendo la posibilidad de limitación o exoneración de responsabilidad. Así lo establece el artículo 1547 inciso final del Código Civil, al señalar que el deudor que obra con dolo responde de todos los perjuicios que resulten de una inejecución, cualquiera sea su gravedad. En el ámbito extracontractual, el artículo 2314 del mismo cuerpo legal equipara el dolo con la malicia, al establecer que todo daño imputable a malicia o negligencia debe ser reparado. En este contexto, el dolo civil no requiere artificios o engaños, bastando la intención de causar el daño o de realizar el hecho sabiendo que producirá perjuicio.

La tercera función del dolo civil es la agravación de la imputación subjetiva. El dolo intensifica la responsabilidad, excluye la buena fe y priva de eficacia a las cláusulas limitativas de

responsabilidad. El dolo supone una conducta consciente y deliberadamente contraria a derecho, incompatible con la buena fe contractual y con el ejercicio regular de los derechos subjetivos. Esta función agravante permite que el dolo actúe como una categoría de interpretación general del comportamiento jurídico, cuyo denominador común es la intención consciente de infringir una norma, deber o derecho ajeno.

Esta visión sistemática del dolo en el derecho civil resulta especialmente útil para abordar la problemática del término “maliciosamente falsa” en el derecho tributario. Dado que el legislador tributario no ha definido expresamente que debe entenderse por “malicia” o “dolo tributario”, y considerando que el derecho tributario no constituye un subsistema autónomo de naturaleza especial, sino más bien administrativo con finalidad recaudatoria, la doctrina civil se convierte en la fuente interpretativa correcta debido a la remisión normativa del artículo 2 del Código Tributario. En efecto, el dolo civil proporciona un marco conceptual claro: la malicia equivale al conocimiento y la voluntad de incumplir un deber jurídico, o de inducir a error a la autoridad fiscal mediante una declaración falsa. Ello permite distinguir las conductas intencionales de aquellas meramente culposas, preservando el principio de proporcionalidad en la aplicación de sanciones y efectos jurídicos, como la extensión del plazo de prescripción del artículo 200 del Código Tributario.

Por lo demás, esta proyección del dolo civil al ámbito tributario no constituye una innovación arbitraria, sino una consecuencia del principio de unidad del derecho. Como explica Fernando Fueyo Laneri, los conceptos jurídicos fundamentales - como la culpa, la buena fe o el dolo – no deben fragmentarse entre las distintas ramas del derecho, sino interpretarse coherentemente según los fines del sistema. Así, si el dolo civil implica la intención consciente de incumplir un deber jurídico y causar perjuicio, esa noción resulta perfectamente aplicable a la hipótesis del contribuyente que, con conocimiento y voluntad, omite presentar su declaración o entrega antecedentes falsos a la administración tributaria, sin que sea necesario acudir a una noción de dolo penal ni a una construcción autónoma de “dolo tributario” carente de base normativa.

En esta línea interpretativa, resulta especialmente ilustrativo el propio entendimiento que el Servicio de Impuestos Internos ha formulado respecto del concepto de declaración “maliciosamente falsa” a que se refiere el artículo 200 inciso 2º del Código Tributario en la circular N°73 del 11 de octubre del 2001. Conforme a dicho instructivo general, la falsedad de

una declaración supone que uno o más de los antecedentes contenidos en ella sea simulado, fingido o no ajustado a la verdad de los hechos a los cuales se refiere. Sin embargo, el Servicio precisa que para efectos de la aplicación del plazo extraordinario de prescripción no basta la mera existencia de datos incorrectos o inexactos, sino que se exige adicionalmente que dicha falsedad sea maliciosa, esto es, que sea consecuencia de un acto consciente del declarante, quien supo o no pudo menos que haber sabido que lo declarado no se ajustaba a la realidad. De este modo, el elemento determinante no es la falsedad objetiva, sino la concurrencia de un conocimiento o representación subjetiva del carácter no veraz de lo declarado.

Esta construcción conceptual no introduce elementos distintos ni adicionales a los propios del dolo en sentido civil, entendido de la manera descrita en el primer párrafo de este apartado, como la conciencia y aceptación de declarar algo contrario a la verdad. En consecuencia, el criterio administrativo confirma que la “malicia” exigida por el inciso 2° del artículo 200 del Código Tributario no configura una noción autónoma o especializada del dolo tributario, sino que se subsume plenamente en la categoría dogmática del dolo civil, reforzando así una interpretación sistemática y coherente con la remisión expresa que el propio Código Tributario efectúa al derecho común.

La distinción entre dolo y culpa es fundamental en el sistema chileno. Mientras la culpa supone negligencia o falta de cuidado, el dolo implica intención deliberada de causar daño o inducir al error. En términos de imputabilidad subjetiva, el dolo constituye el grado máximo de responsabilidad.

En definitiva, el tratamiento del dolo en el derecho civil chileno permite sostener que este concepto, con sus elementos de conciencia, voluntad e intención de incumplir, constituye el marco dogmático más adecuado para interpretar las referencias a la malicia o dolo en el Código Tributario. La utilización del dolo civil como categoría interpretativa asegura la coherencia del sistema jurídico, respeta el principio de legalidad y evita la creación de figuras conceptuales indeterminadas. En esa línea, el dolo civil no sólo explica la intencionalidad subyacente en la conducta del contribuyente, sino que ofrece una base teórica y normativa sólida para descartar la existencia de un “dolo tributario” autónomo.

Capítulo III: Examen jurisprudencial y contraste argumentativo

3.1 Análisis de fallos de la Corte Suprema

El presente análisis jurisprudencial tiene por objeto examinar diversas sentencias dictadas por la Corte Suprema en torno al artículo 200 inciso 2° del Código Tributario, con el fin de demostrar que la malicia exigida por dicho precepto corresponde a un dolo civil, entendido como la mera intención de ejecutar el acto voluntario que produce la infracción, y no a un dolo penal ni a un supuesto dolo tributario específico carente de sustento dogmático.

Es importante advertir que, a lo largo de los fallos que serán analizados, aparece reiteradamente la referencia al dolo penal o a exigencias subjetivas propias de esta categoría. Sin embargo, tales menciones no deben entenderse como vinculadas a la tesis que aquí se sostiene. Su presencia en la jurisprudencia responde a una práctica argumentativa propia de la época, mediante la cual se buscaba desacreditar la concurrencia del dolo en la conducta infraccional, partiendo del supuesto —incorrecto— de que el dolo requerido era un dolo penal agravado, con elementos subjetivos adicionales como el ánimo de defraudar o la finalidad específica de eludir la carga tributaria.

La distinción es fundamental: mientras la jurisprudencia tradicional rechazaba la configuración del dolo por confundirlo con un estándar penal —y por ende más exigente—, la tesis que se desarrollará en este estudio afirma que la malicia del artículo 200 inciso 2° debe ser entendido conforme a las categorías generales del **dolo civil**, esto es, como la conciencia y voluntad de ejecutar la conducta sancionada por la ley tributaria, sin exigir elementos intencionales adicionales ni finalidades específicas.

Las sentencias por analizar serán los siguientes:

- *4326-2008 de la CS: Leiva Sáez Reinaldo con S.I.I.*

SUMARIO: En estos autos rol 4326-2008, el contribuyente Reinaldo Leiva Sáez dedujo recurso de casación en el fondo contra la sentencia pronunciada por la Corte de Apelaciones de Copiapó que confirmó la de primera instancia que rechazó el reclamo que dedujo respecto de las liquidaciones 13 a 19, de 9 de febrero de 2007.

En esta sentencia, la Corte Suprema conoce un recurso de casación en el fondo deducido por el contribuyente Reinaldo Leiva Sáez, quien impugnaba diversas liquidaciones tributarias

emitidas por el Servicio de Impuestos Internos. El eje del conflicto jurídico se centraba en la determinación del plazo de prescripción aplicable para la facultad de revisión del Servicio, y específicamente, en la correcta interpretación del inciso 2° del artículo 200 del Código Tributario en relación con la noción de “declaración maliciosamente falsa”.

El contribuyente alegaba que su caso debía someterse al plazo general de tres años previsto en dicho precepto y sostenía que, para efectos de aplicar el plazo extraordinario de **seis años**, era indispensable la existencia de una actuación penal del Servicio o de una sanción pecuniaria previa que acreditara la existencia de dolo penal. A su juicio, la “malicia” de la declaración exigía necesariamente la concurrencia de elementos propios del derecho penal tributario.

La Corte Suprema rechaza esta interpretación. En un razonamiento central, el tribunal distingue entre la malicia penal y la malicia civil, afirmando que la expresión “maliciosamente falsa” contenida en el artículo 200 inciso 2° es un concepto propio del ámbito **tributario-civil**, y no exige la concurrencia de la malicia penal contemplada en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario. En consecuencia, la configuración de esta conducta no requiere una condena penal, ni la iniciación de acción criminal, ni la imposición de sanciones pecuniarias previas.

El tribunal enfatiza que la malicia civil puede ser establecida tanto en sede administrativa como jurisdiccional, bastando con que el contribuyente haya presentado declaraciones falsas con conocimiento y voluntad de alterar la base imponible o el cálculo del tributo. En el caso concreto, los sentenciadores determinaron que el contribuyente incrementó ilícitamente su crédito fiscal mediante el registro de facturas falsas, con el propósito de obtener un beneficio tributario indebido. Este hecho fue suficiente para que se tuviera por configurada la presentación de declaraciones “maliciosamente falsas”.

A partir de esta constatación, la Corte concluye que procede aplicar el plazo extraordinario de seis años previsto en el artículo 200 inciso 2° del Código Tributario, lo que conlleva la plena validez temporal de las liquidaciones impugnadas. De esta manera, el razonamiento del tribunal reafirma que la prescripción tributaria —en su dimensión revisora— se ve aplicada en el plazo extraordinario cuando el contribuyente actúa con dolo en sentido civil, sin necesidad de la existencia de una persecución penal.

En suma, esta sentencia establece una importante distinción dogmática y práctica entre dolo penal y dolo tributario-civil, precisando que este último basta para activar el plazo extraordinario de prescripción y que su acreditación puede resultar directamente del procedimiento tributario o de la valoración judicial de los hechos. Ello marca un criterio jurisprudencial relevante para la interpretación del artículo 200 inciso 2° del Código Tributario y para el entendimiento de los mecanismos de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos.

• 4761-2013 de la CS: *Inversiones Financieras e Inmobiliaria San Adolfo S.A. con S.I.I*

SUMARIO: En estos autos el abogado procurador fiscal de Santiago del CDE, por el Fisco de Chile, dedujo recurso de casación en el fondo en contra de la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago que revocó la sentencia de primera instancia rol 10.548-2005, y en su lugar acogió la excepción de prescripción planteada por la reclamante.

El caso versó sobre operaciones de venta de acciones entre sociedades relacionadas, valorizadas por debajo del costo de adquisición, lo que permitió a la contribuyente generar artificialmente pérdidas tributarias y acceder a un reintegro de impuesto de Primera Categoría conforme al artículo 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La Corte de Apelaciones había estimado que no se acreditó la existencia de malicia, aplicando el plazo de prescripción ordinario de tres años. El Fisco, a través del Consejo de Defensa del Estado, dedujo recurso de casación en el fondo, argumentando que la conducta del contribuyente configuraba una declaración maliciosamente falsa que habilitaba la aplicación del plazo prescriptivo a seis años.

La Corte Suprema acogió el recurso y corrigió la interpretación del tribunal de alzada, reafirmando un criterio ya asentado jurisprudencialmente: la malicia a que alude el artículo 200 del Código Tributario no corresponde al dolo penal, sino a una malicia o dolo “tributario-civil”, suficiente para justificar la extensión del plazo de prescripción.

La sentencia señala —en el párrafo inmediatamente anterior al considerando quinto— que la malicia exigida por el artículo 200 CT:

“no es la malicia o dolo penal, esto es, como elemento subjetivo del tipo que, por lo general, debe probarse; basta con que el Servicio detecte y acredite una conducta omisiva o falsedad en los antecedentes presentados por parte de los contribuyentes”.

Esta afirmación es determinante, pues confirma que no se requiere condena penal, imputación criminal ni la concurrencia de los elementos del tipo delictivo del artículo 97 del Código Tributario. El fundamento para aplicar el plazo de seis años descansa en un estándar más amplio, propio del derecho privado, que el tribunal utiliza sin nombrarlo directamente: el dolo civil.

La Corte Suprema aplica el entendimiento civilista del artículo 44 del Código Civil: la “malicia tributaria” no exige un ánimo tipificado, sino simplemente la conciencia del contribuyente de incorporar información no veraz o incompleta tendiente a disminuir su carga impositiva. Este razonamiento coincide con la lógica del artículo 44 Código Civil y explica por qué la Corte no requiere acción penal previa.

En el caso específico, la Corte Suprema determinó que existía malicia tributaria porque se realizaron operaciones formalmente válidas, pero con precios notoriamente inferiores al costo real, ya que, el objetivo económico de tales operaciones era generar pérdidas artificiales. Así, dichas pérdidas permitieron solicitar indebidamente un reintegro de impuesto por utilidades absorbidas.

Estos hechos, establecidos en sede administrativa y confirmados en primera instancia, revelan la intención positiva de obtener un beneficio tributario indebido, lo cual se subsume claramente en el concepto civil de dolo. La Corte lo describe como “ocultar antecedentes” y presentar “falsedad en los antecedentes”, elementos suficientes para activar el plazo extraordinario del inciso 2º del artículo 200 Código Tributario.

Reconocida la malicia en sentido civil, la Corte Suprema concluyó que corresponde aplicar el plazo de prescripción de seis años, no el ordinario de tres, que la contribuyente no acreditó la legitimidad económica del gasto ni de la pérdida, por lo que la devolución fue improcedente, y que la sentencia de la Corte de Apelaciones incurrió en infracción de ley al exigir un dolo penal inexistente en la norma.

De esta manera, el tribunal reitera y consolida el criterio jurisprudencial según el cual el dolo tributario del inciso 2º del artículo 200 Código Tributario es una forma de dolo civil, aun cuando se refiera a él como un dolo “tributario-civil”.

- *2334-2010 de la CS: Juan Andrés Muñoz Luza contra S.I.I.*

SUMARIO: En estos autos el contribuyente recurre de casación en el fondo en contra de la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Arica que confirma la sentencia de primer grado que rechazó su reclamación.

En esta sentencia, la Corte Suprema vuelve a pronunciarse sobre la naturaleza de la “declaración maliciosamente falsa” del inciso 2º del artículo 200 del Código Tributario, rechazando el recurso de casación en el fondo interpuesto por el contribuyente Juan Andrés Muñoz Luza. El reclamante alegaba que la fiscalización del Servicio de Impuestos Internos debía entenderse limitada por los plazos de la Ley N° 18.320, especialmente debido a una sentencia penal previa que habría delimitado temporalmente la existencia del delito tributario imputado. Sin embargo, la Corte Suprema reafirma que la determinación del plazo de prescripción aplicable —tres o seis años— no depende de la configuración de un delito tributario, sino de si la declaración es o no maliciosamente falsa a la luz del inciso 2º del artículo 200 del Código Tributario.

El considerando tercero del fallo contiene el razonamiento esencial. Allí se indica que la jurisprudencia entiende por declaración maliciosamente falsa aquella en que el contribuyente tiene conciencia de que está adjuntando documentos no fidedignos o falsos, o que está ocultando antecedentes con el objeto de disminuir sus impuestos.

Lo relevante es que la Corte añade expresamente que no se trata de la malicia o dolo penal, que requiere elementos subjetivos típicos y una prueba rigurosa. Tampoco se trata del dolo civil en su concepción clásica, que debe probarse caso a caso, sino de una forma de dolo administrativo-tributario, cuya acreditación se satisface cuando el SII detecta en sede administrativa o jurisdiccional una falsedad u omisión relevante.

A primera vista, este “dolo tributario” parece un concepto autónomo. Sin embargo, el propio razonamiento del fallo lo enmarca dentro de una categoría más amplia y conocida: la malicia civil, entendida como la intención de inducir a error mediante actos u omisiones que causan perjuicio patrimonial a un tercero, en este caso al Fisco. En efecto, cuando el contribuyente oculta antecedentes o presenta información falsa para reducir su carga tributaria, persigue precisamente causar un perjuicio patrimonial al Fisco, lo que se subsume sin dificultad en la noción civil de dolo.

En la especie, la Corte Suprema concluye que el contribuyente intentó trasladar al juicio tributario los efectos de una sentencia penal previa, sosteniendo que sólo en los períodos con delito penalmente establecido era posible extender la fiscalización. Esta tesis fue rechazada porque confunde dos ámbitos jurídicos distintos: la responsabilidad penal, que requiere dolo penal, y la responsabilidad tributaria-civil, que requiere la constatación de malicia en la declaración.

Al no cuestionar el contribuyente el fondo de las imputaciones del SII —omisión de antecedentes y presentación de información que inducía a una menor carga tributaria—, la Corte concluye correctamente que concurría la malicia del inciso 2° del artículo 200 Código Tributario, lo que habilitaba el plazo de prescripción de seis años.

Esta sentencia, al igual que los fallos de 2010 y 2014 no consolida una jurisprudencia uniforme, pues la malicia que amplía el plazo de prescripción tributaria no es penal, sino civil, y se interpreta de acuerdo con el artículo 44 del Código Civil, aunque la Corte Suprema haga alusión a dolo de orden civil-tributario.

El supuesto “dolo administrativo” al que alude la Corte no es más que una variante práctica del dolo civil aplicada al ámbito tributario, caracterizada por intención de inducir a error al SII, ocultamiento consciente de antecedentes, o presentación de datos falsos para obtener un beneficio improcedente. De esta manera, el fallo desmonta la tesis del contribuyente sobre la necesidad de un dolo penal y afirma la naturaleza estrictamente civil de la malicia del inciso 2° del artículo 200 Código Tributario.

- *1414-2012 de la CS: Pesca Cisne S.A. con S.I.I.*

SUMARIO: En estos autos la parte reclamante ha deducido recurso de casación en el fondo en contra de la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Punta Arenas que confirmó la sentencia de primera instancia dictada por la Directora Regional del Servicio de Impuestos Internos que rechazó el reclamo.

En este caso, la contribuyente Pesca Cisne S.A. dedujo recurso de casación en el fondo sosteniendo que no concurrían los presupuestos necesarios para aplicar el plazo extraordinario de prescripción de seis años, argumentando que la malicia exigida por la ley tendría naturaleza penal y que, por ende, requeriría prueba de un dolo específico.

La Corte Suprema rechazó esta tesis y reafirmó una línea jurisprudencial consolidada, según la cual la malicia prevista en el inciso 2º artículo 200 del Código Tributario no corresponde al dolo penal, sino que se trata de una manifestación del dolo civil, entendido como una intención positiva y consciente de alterar la carga tributaria debida mediante la ocultación o falsificación de antecedentes. El razonamiento del tribunal se expresa con especial fuerza en el considerando cuarto, donde se analizan los hechos establecidos por la instancia y se determina su calificación jurídica.

El tribunal comienza por afirmar que quedó establecido en la causa que la contribuyente manipuló los pesos correspondientes a las capturas, lo cual tuvo como efecto directo la subdeclaración de ingresos. Este hecho se tuvo por acreditado tanto en sede administrativa como jurisdiccional y constituyó la base fáctica sobre la cual la Corte construyó su razonamiento jurídico.

La manipulación del pesaje no es presentada por la Corte como un error técnico, una omisión involuntaria o una discrepancia valorativa, sino como una actuación deliberada, orientada a disminuir la base imponible. De esta manera, el tribunal descarta cualquier interpretación que relacione la conducta con negligencia o simple descuido, afirmando que se trata de una maquinación destinada a afectar la correcta determinación del tributo.

Sobre la base de este hecho, la Corte sostiene que la manipulación del pesaje importa, cualquiera sea el concepto de malicia empleado, una conducta irregular realizada a sabiendas. Esto revela que la Corte no condiciona la aplicación del inciso 2º del artículo 200 del Código Tributario a la existencia de un dolo penal típicamente estructurado, sino a la presencia de un acto consciente destinado a defraudar al Fisco.

Esta conclusión se alinea directamente con el artículo 44 del Código Civil. Aplicado al ámbito tributario, dicho precepto implica que existe dolo cuando el contribuyente ejecuta conductas destinadas a producir un perjuicio patrimonial al Fisco, como ocurre cuando se ocultan ingresos mediante artificios administrativos o contables.

A partir de lo anterior, la Corte Suprema concluye que la conducta acreditada implica una “intención positiva de defraudar al Fisco”, expresión que reproduce literalmente la esencia del dolo civil del artículo 44 del Código Civil. En consecuencia, resulta plenamente procedente

la aplicación del plazo extraordinario de prescripción de seis años, previsto en el inciso segundo del artículo 200 del Código Tributario.

El tribunal añade que, dado que la existencia de esta maquinación fue establecida como hecho de la causa, cualquier eventual error en la definición abstracta de “malicia” carece de influencia en lo dispositivo del fallo. Lo relevante es la constatación de la intención fraudulenta, lo que basta para activar la consecuencia normativa del precepto tributario.

- *38.271-2016 de la CS: Depetris Deflorian Marcelo con S.I.I.*

SUMARIO: En estos autos el contribuyente dedujo recurso de casación en el fondo en contra de la sentencia de apelaciones de Copiapó que confirma la sentencia en primera instancia que rechaza el reclamo interpuesto por Marcelo Depetris Deflorian.

El núcleo del debate es determinar si la omisión en la declaración anual del contribuyente - la no inclusión de retiros que no cumplieron los requisitos de reinversión del artículo 14 letra A N° 1 letra c) de la Ley de Impuesto a la Renta - constituye una “declaración maliciosamente falsa”, habilitando así la aplicación del plazo de prescripción extraordinario de seis años.

El contribuyente sostuvo que dicha malicia debía probarse como dolo penal, o al menos como un “dolo tributario específico”, exigiendo evidencia directa sobre la intención defraudatoria. La Corte Suprema rechazó esta interpretación, reafirmando la doctrina que sostiene que la “malicia” del inciso 2° del artículo 200 del Código Tributario corresponde a una forma de dolo civil y no penal.

En materia tributaria, la “injuria” establecida en el artículo 44 del Código Civil, no es sino el perjuicio patrimonial al Fisco provocado por la presentación de antecedentes falsos, incompletos o manipulados. Cuando el contribuyente omite voluntariamente rentas sabiendo que la supuesta reinversión no reúne los requisitos legales, actúa con la intención de evitar el pago del impuesto: esa es la esencia del dolo civil.

Sobre esa base, el tribunal concluyó que la omisión del retiro en la declaración anual no constituía un simple error o una falta de diligencia, sino que respondía a una conducta deliberada orientada a evitar la tributación correspondiente. Este comportamiento supone conocimiento de la realidad económica de la operación y de su incompatibilidad con los requisitos legales, por lo que debe ser calificado como una declaración “maliciosamente falsa” en los términos del

artículo 200 inciso segundo del Código Tributario. Tal calificación no exige la existencia de dolo penal, sino únicamente la concurrencia del dolo civil definido en el artículo 44 del Código Civil, que refiere a la intención consciente de causar un perjuicio patrimonial a un tercero, en este caso, al Fisco.

En definitiva, la conducta acreditada corresponde a un actuar voluntario y consciente del contribuyente, que omitió incorporar información relevante sabiendo que con ello infringe sus obligaciones tributarias, de modo que se satisface plenamente el estándar de dolo civil requerido para la aplicación del plazo de prescripción extraordinario.

- *7251-2012 de la CS: Herrera Amenábar Eduardo con S.I.I.*

SUMARIO: En estos autos el Fisco de Chile dedujo recurso de casación en el fondo contra la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago que revocó el fallo de primer grado que no había dado lugar al reclamo de Eduardo Herrera Amenábar y, en su lugar, declaró que se acoge la excepción de prescripción

La Corte Suprema exige para la malicia que se pruebe el conocimiento de la falsedad, lo que en derecho chileno corresponde exactamente al dolo civil. En el caso analizado, la controversia giraba en torno a la procedencia del plazo de prescripción extraordinario de seis años, cuya aplicación se encuentra condicionada a que el Servicio de Impuestos Internos acredite que la declaración del contribuyente era maliciosamente falsa. El SII y el Consejo de Defensa del Estado sostuvieron que tal malicia se configuraba a partir de diferencias contables detectadas en la sociedad de la cual el reclamante era socio, afirmando incluso que el dolo tributario aplicable tendría un carácter especial, consistente en la intención deliberada de disminuir la carga tributaria mediante la declaración de una base imponible inferior a la real.

La Corte Suprema rechazó dicha construcción conceptual, estableciendo con claridad que la malicia prevista en el inciso 2º del artículo 200 del Código Tributario no se identifica con el dolo penal tributario, sino que se refiere al conocimiento que el contribuyente tiene de que su declaración personal es falsa. Esta conclusión se desprende especialmente del considerando duodécimo, en el cual el Tribunal expresa que, para configurar la hipótesis excepcional del artículo 200 inciso segundo, “era necesario acreditar de manera fehaciente que las declaraciones del reclamante eran maliciosamente falsas y probarse, entonces, el conocimiento que éste tenía de que lo declarado personalmente por él era falso”. Esta exigencia coincide plenamente con la

noción tradicional de dolo civil, centrada en el conocimiento y voluntad de realizar un acto ilícito o falso.

Asimismo, el fallo enfatiza que el dolo debe recaer sobre la conducta declarativa del propio contribuyente, y no sobre operaciones o irregularidades de terceros, como la sociedad a la que pertenecía. En los considerandos séptimo y octavo, la Corte señala que aun cuando se aceptara que las declaraciones de la sociedad eran maliciosamente falsas, ello no autoriza a extender esa calificación al socio si no se acredita de manera independiente que éste actuó con el mismo conocimiento de falsedad. Esta precisión excluye cualquier forma de imputación objetiva o presunción expansiva, reafirmando el carácter estrictamente personal del dolo civil.

En consecuencia, la sentencia Rol 7251-2012 confirma que la “malicia” del artículo 200 del Código Tributario debe entenderse como dolo simple o civil, consistente en el conocimiento de la falsedad de la declaración tributaria, y no como un dolo agravado, penal o tributario específico. La Corte delimita así de manera nítida el estándar subjetivo aplicable, orientándolo al ámbito civil-administrativo y descartando expresamente su vinculación a conceptos propios del derecho penal tributario. Este criterio jurisprudencial respalda de forma directa la tesis de que la malicia requerida para activar el plazo de prescripción de seis años es el dolo civil, y que cualquier tentativa por parte de la Corte Suprema de exigir un dolo especial de defraudación carece de sustento jurídico.

• *5811-2010 de la CS: Morales González Miguel Ángel con S.I.I.*

SUMARIO: En estos autos el Fisco de Chile deduce recurso de casación en el fondo contra la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago que revocó la de primera instancia pronunciada por el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos de la XIII Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro que había rechazado el reclamo, decidiendo en su lugar acoger la excepción de prescripción alegada por el contribuyente.

La sentencia Rol 5811-2010 de la Corte Suprema constituye un precedente relevante para la comprensión del estándar subjetivo exigido por el inciso segundo del artículo 200 del Código Tributario, en especial en lo relativo a la noción de “declaración maliciosamente falsa”.

En el desarrollo del recurso, el Fisco sostuvo que la Corte de Apelaciones había hecho una aplicación incorrecta del artículo 200 inciso 1º del Código Tributario, al limitarse al plazo ordinario de tres años, omitiendo considerar que, en su concepto, las declaraciones del

contribuyente eran maliciosamente falsas. El fundamento de dicha imputación residía en que el contribuyente había utilizado crédito fiscal sustentado en facturas falsas o irregulares, lo que, a juicio del Servicio, convertía sus declaraciones en material y subjetivamente reprochables.

El razonamiento central de la Corte Suprema se evidencia en el considerando décimo tercero, donde se afirma que, al haber imputado el Servicio la maliciosidad de las declaraciones, correspondía al contribuyente desvirtuar tal imputación acreditando la efectividad de las operaciones contenidas en los documentos cuestionados. La incapacidad del contribuyente para demostrar la realidad de dichas transacciones condujo al tribunal a considerar configurada la “intención positiva de evadir el impuesto o disminuir su monto”, expresión que, en el lenguaje jurídico chileno, corresponde directamente a la definición clásica del dolo civil.

De esta manera, la Corte delimita claramente el contenido del estándar subjetivo exigido por el inciso segundo del artículo 200 del Código Tributario. En primer lugar, lo caracteriza como un dolo que se manifiesta en la presentación de documentos o antecedentes cuya falsedad es conocida por el contribuyente, sin que sea necesario acreditar un propósito penal específico. En segundo lugar, sostiene que la existencia de facturas falsas, acompañada de la falta de prueba del contribuyente para justificar las operaciones, es suficiente para presumir la malicia, entendida como conocimiento de la falsedad y voluntad de declarar hechos contrarios a la verdad.

Este razonamiento confirma que la “malicia” del artículo 200 inciso 2° del Código Tributario no exige la acreditación de un dolo penal ni de un elemento subjetivo agravado, sino la demostración de que el contribuyente actuó con conocimiento de la falsedad de los antecedentes presentados y con la intención de disminuir indebidamente su carga tributaria. La Corte, por tanto, reafirma la naturaleza civil-administrativa de la institución.

- *7101-2009 de la CS: José Luis Cortés Veliz con S.I.I.*

SUMARIO: En estos autos José Luis Cortés Veliz interpuso recurso de casación en el fondo en contra de la sentencia de la Corte de Apelaciones de La Serena que confirmó el fallo del Director Regional del Servicio de Impuestos Internos de la misma ciudad que rechazó el reclamo.

Este fallo en su considerando quinto contrasta la malicia del inciso 2° del artículo 200 del Código Tributario con el dolo penal, característico del ilícito tributario del artículo 97 N° 4. La Corte señala así una distinción conceptual decisiva: el procedimiento de reclamación tributaria no persigue determinar responsabilidad penal, sino resolver la validez de una liquidación

administrativa. En consecuencia, el estándar subjetivo no puede asimilarse al “animus defraudandi” propio del delito, sino a la noción civil de dolo, identificada por el conocimiento y la voluntad de declarar hechos falsos.

Esta definición coincide plenamente con la línea jurisprudencial ya consolidada en otros fallos —como los roles 5811-2010 y 7251-2012— en que la Corte Suprema ha sostenido que la malicia exigida por el inciso 2° del artículo 200 del Código Tributario consiste en la intención positiva de evadir o disminuir el impuesto, lo que, en el lenguaje jurídico chileno, corresponde al dolo civil, y no a un dolo penal o específico. Así, la Corte reafirma que la malicia es un elemento subjetivo de carácter probatorio que debe buscarse en los antecedentes propios del procedimiento tributario, sin necesidad de una sentencia penal previa ni de la acreditación de un tipo subjetivo más complejo.

Finalmente, al confirmar la sentencia de la Corte de Apelaciones de La Serena, la Corte Suprema no solo respalda su interpretación del concepto “maliciosamente falsa”, sino que reafirma que dicho entendimiento constituye doctrina jurisprudencial reiterada. Este análisis resulta fundamental para sostener que el inciso segundo del artículo 200 del Código Tributario no puede interpretarse en clave penal, sino exclusivamente desde la lógica civil-administrativa que rige la fiscalización, liquidación y cobro de tributos.

En conclusión, este fallo —junto con su confirmación en sede de casación— constituye un antecedente contundente para sostener que la malicia exigida por el inciso 2° del artículo 200 del Código Tributario es de naturaleza civil. Tal interpretación respalda directamente la tesis de que el plazo extraordinario de seis años solo se activa cuando el contribuyente actúa con dolo civil en la presentación de su declaración, y no cuando simplemente concurren irregularidades objetivas.

A partir de las sentencias analizadas, se puede determinar que la Corte Suprema ha referenciado en varias oportunidades a un tipo subjetivo específico, este es el “dolo tributario”, pero que al momento de describirlo recae en la concepción del dolo civil, sin agregar caracteres específicos que los diferencien entre sí. Esto solamente refuerza la aplicación del dolo descrito en el Código Civil para satisfacer la malicia requerida en el inciso 2° del artículo 200 de Código Tributario y así aplicar el plazo extraordinario de seis años de prescripción.

3.2 Formas de utilización del concepto “dolo tributario” en la práctica judicial

Del análisis de las sentencias en estudio de parte de la Corte Suprema, se puede evidenciar que no ha sido uniforme en cuanto a la utilización del concepto “dolo tributario” en sus fallos, pues mientras en algunos establece y encuadra un dolo de “orden civil tributario”, en otras sentencias este dolo es de orden civil, por lo tanto, estos intentos de la Corte Suprema de delimitar o conceptualizar en algún sentido cuál es el dolo del que se requiere para aplicar el plazo de prescripción de seis años, puede derivar en distintas formas de fallar causas en que la teoría del caso es similar, y que estos en cuanto no se enmarquen en la hipótesis que define como dolo de “orden civil tributario”, sean fallados de formas arbitrarias.

Un ejemplo de este “dolo tributario” es la sentencia N°2837-2012 de la Corte Suprema, que en su considerando décimo establece: “Que la jurisprudencia reiterada de esta Corte ha sostenido que la malicia que se requiere no es de tipo penal, sino que de orden tributario y que dice relación con el plazo para liquidar impuestos adeudados como ha ocurrido en autos. La expresión “maliciosamente falsa” no implica ni requiere una declaración judicial previa, sino que ella ha de buscarse en los propios antecedentes que presente el proceso respectivo, tal como ha ocurrido en el caso de autos en que se detectó que el contribuyente sujeto a fiscalización utilizó crédito fiscal amparado en facturas falsas y en la especie se trata de liquidaciones de impuestos, esto es, se trata de un asunto tributario civil, de tal manera que la expresión “maliciosamente falsa” que en el precepto se contiene también tiene ese carácter y no el de malicia tributario-penal. La malicia de orden tributario-civil puede establecerse tanto en la etapa administrativa del procedimiento tributario, cuanto en la jurisdiccional”.

Por lo tanto, en la práctica judicial, encuadrar o delimitar el dolo a una conducta determinada y encasillarla como aquella que corresponde en materia tributaria, sin fundamento normativo, evidenciando criterios no uniformes en esta materia, podría traducirse en posibles decisiones arbitrarias en cuanto a los casos en que el Servicio de Impuestos Internos considera que el actuar de algún contribuyente constituye una conducta maliciosamente falsa. Situación que se evitaría estableciendo como estándar de conducta dolosa, el concepto del dolo que se utiliza en el derecho común y general que no implique la constitución de delitos, es decir, el dolo que se consagra en el Código Civil.

3.3 Falta de fundamentación dogmática y confusiones argumentativas

Otras de las dificultades que se presentan en la falta de especificidad de lo maliciosamente falso en materia de prescripción del artículo 200 inciso 2° del Código Tributario, es el poco desarrollo dogmático y doctrinario al respecto, pues debido a este antecedente, es que hasta el momento se ha establecido como un parámetro en estos aspectos el criterio que ha formulado la Corte Suprema y se han producido confusiones argumentativas en ciertos puntos al momento de establecer el alcance de la malicia que debe considerarse en materia de prescripción, una de las más patentes es imponer la carga de la prueba sobre el contribuyente en procedimientos contenciosos tributarios cuando el Servicio de Impuestos Internos ha determinado que su conducta es maliciosamente falsa. Montecinos Araya (2021) señala que:

Debe interpretarse y contextualizarse el inciso 1° del art. 21 del CT.: “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 antecedente y montos que deban servir de base para el cálculo del impuesto.” Claramente, como lo ha venido fallando reiteradamente la Segunda Sala de nuestra Corte Suprema, dicha norma corresponde a la fase de fiscalización administrativa, y no corresponde a una norma propia del contencioso tributario propiamente tal. No resulta ser, en esta sede, por consiguiente, una norma sobre el peso de la prueba, ni menos puede considerarse una ley reguladora de la prueba en la que pueda fundarse un recurso de casación en el fondo. (Montecinos Araya, 2021, pág. 157).

Después, el mismo autor agrega “a tal punto se extremó esta interpretación fiscalista, que incluso tratándose de la extensión del plazo de prescripción de 3 a 6 años, en el caso de declaraciones de impuestos maliciosamente falsas, conforme al inciso 2° del art. 200 del CT, se le imponía al contribuyente el peso de la prueba acerca del carácter no malicioso de la declaración respectiva” (Montecinos Araya, 2021, pág. 158)

Por lo tanto, esta es una de las situaciones en que al no existir un criterio claro y uniforme sobre cuál es el dolo que se exige en los casos de la prescripción de seis años del artículo 200 inciso 2° del Código Tributario sobre una conducta maliciosamente falsa, no aplicando las reglas generales, sino, un intento de un concepto de dolo de “orden civil tributario”, es que es posible que se desarrollen confusiones argumentativas incluso del máximo Tribunal de nuestro país, en cuanto a los fundamentos que ésta proporciona en orden a motivar la decisión de los casos a fallar.

3.4 Contraste con el dolo civil: claridad conceptual y respaldo normativo

Se tiene por un lado que una de las definiciones que ha otorgado la Corte Suprema en cuanto al dolo de “orden civil tributario”, consiste en aquella que contiene la sentencia N°4761-2013 del máximo Tribunal, en su considerando cuarto, estableciendo que: *“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 sede administrativa o jurisdiccional, detecte y acredite 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.”*

En cambio, respecto del dolo aplicado en términos generales como lo ha entendido nuestra legislación y la doctrina, para Meza Barros (2007), el dolo respecto de las obligaciones es “toda maquinación, intencionalmente ejecutada, para engañar o dañar. El dolo puede ser considerado en tres aspectos:

- a) Como vicio del consentimiento y, en tal sentido, es toda maquinación fraudulenta encaminada a inducir a la celebración de un acto jurídico;
- b) Como elemento o fuente del delito civil y, en tal acepción, le cuadra con toda propiedad la definición del art. 44, y
- c) Como causal de incumplimiento de las obligaciones; en esta acepción es toda maquinación fraudulenta destinada a eludir el cumplimiento de una obligación.” (Meza Barros, 2007, pág. 125).

Mientras que el mismo Código Civil consagra en su artículo 44 qué es el dolo, definiéndolo como la intención positiva de inferir injuria a la persona o propiedad de otro. En cambio, el concepto maliciosamente falso del artículo 200 inciso 2º, no tiene contenido normativo, solo se hace referencia a este, pero no hay un criterio claro y objeto sobre qué es esta conducta maliciosa en la que debe incurrir el contribuyente para que el plazo de prescripción en favor del fisco para ejercer su acción de cobro sea de seis años, y asimismo, el plazo de seis años para que el SII ejerza su acción fiscalizadora.

Por tanto, al hacer este contraste entre las definiciones o conceptos que se encuadran en el ámbito civil que es de aplicación común y general, y delimitar lo maliciosamente falso en un concepto jurisprudencial no siempre aplicado por la Corte Suprema, en algo de orden “civil tributario” y no civil propiamente tal, ha provocado la falta de uniformidad en cuanto al estándar exigido en la conducta u omisión del contribuyente.

Así las cosas, no es necesario dar contenido a un concepto que no tiene fundamento normativo en cuanto a su contenido (dolo civil tributario), cuando el principal fundamento normativo para aplicar el dolo en los términos generales en los que se ha desarrollado en nuestra legislación y doctrina nacional, está contenido en el artículo 44 del Código Civil, pues es el mismo artículo 2º del Código Tributario el que hace un reenvío a la aplicación de las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales en lo no previsto por el mismo código.

3.5 Breve análisis doctrinal

Respecto a la doctrina en materia de especificidad del dolo requerido en el caso de la prescripción de seis años del artículo 200 inciso 2º del Código Tributario, esta es muy reducida, a diferencia del tipo de dolo que se requiere para los delitos tributarios, pues el razonamiento y criterio de la doctrina y la jurisprudencia sobre el dolo requerido para estos, como el del artículo 97 N°4 del Código Tributario, es el dolo de tipo penal y no hay discusión respecto a esta materia.

En la publicación de Sergio Endress en la revista de derecho económico número 72 del año 1995, denominada “Naturaleza de infracciones y sanciones tributarias”, este concluye que aunque parte de la doctrina nacional clasificara como infracciones administrativas aquellas que no contemplaran como sanción la privación de libertad, para él, todo tipo de infracción tributaria constituye una naturaleza penal, por lo que se requiere de un aspecto subjetivo de parte del

contribuyente que se encuadre con el dolo que se exige en el ámbito penal. (Endress Gómez, 1995).

Sin embargo, hoy en día y de acuerdo con los fallos de la Corte Suprema en estudio, ya se superó la discusión sobre el tipo de dolo que se exige para las infracciones tributarias no constitutivas de delitos tributarios, pues incluso la misma Corte ha fijado que no se requiere la existencia de una querrela, una formalización o una condena penal previa. “La malicia del Art.200 inciso 2° CT sería constitutiva de un “dolo civil-tributario” (SCS de 5.VI.2003), consistente, como se expresa en un fallo más reciente, 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 (...), y no de la malicia o dolo penal, como elemento subjetivo del tipo, o del dolo civil, que por lo general se debe probar”. (Van Weezel de la Cruz, 2007, pág. 70).

Así, la misma doctrina da cuenta de que el contenido de la malicia en los términos del artículo 200 inciso 2°, está dotado de lo que la Corte Suprema ha establecido como dolo civil tributario, distinto del dolo penal y del dolo civil, cuando en otros fallos en estudio en cuanto a la misma materia si no lo define como un dolo distinto, en ocasiones lo maneja en los términos del dolo civil. Por estas razones es que el criterio de la Corte no ha resultado uniforme, a falta de concepto doctrinario y normativo, el único acercamiento hacia determinar los parámetros aplicables al término maliciosamente falso en aquellas infracciones que no constituyen delitos es la circular N°73 del 11 de octubre de 2001 sobre las instrucciones relativas a la aplicación de las normas de prescripción en el ejercicio de las acciones y facultades del Servicio de Impuestos Internos.

Aun así, hay autores que se han hecho cargo de esta temática en cuanto el Código Tributario no se hizo cargo de dar un contenido al término “maliciosamente falso” del artículo 200 inciso 2°.

Para Matus Fuentes y Abundio Pérez, “Se trata de impuestos sujetos a declaración y esta fue maliciosamente falsa, es decir, se actuó a sabiendas, deliberadamente se faltó a la verdad, bien porque se modificaron los hechos o se omitieron antecedentes.” (Matus Fuentes & Abundio Pérez, Manual del Código Tributario, 2023, pág. 215)

A partir de estos autores, en cuanto a lo que entiende por maliciosamente falso, se evidencia que dicha afirmación hace referencia a la construcción que hace la doctrina sobre el dolo civil.

En el mismo orden de ideas, Paola Peirano Zúñiga, señala que:

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

Sin perjuicio del concepto anterior, habría sido mejor que el legislador utilizara en este punto expresiones más cercanas a la raíz civilística que dio origen a la prescripción tributaria -tales como “mala fe”, o “dolo”-, y no un término asociado al ámbito penal, como es el de “maliciosamente falsa”. De esa forma, se habrían evitado los problemas de interpretación que surgen al momento de estudiar el inciso 2º del artículo 200 del CT.

(Peirano Zúñiga, 2000, pág. 68)

También, hay autores que distingue la disciplina del Derecho Tributario con el Derecho Civil, entendiendo que el concepto que ha formulado la Corte Suprema en cuanto al contenido del término maliciosamente falso en materia de prescripción tributaria no sería aplicable porque: “1) se trata de materias diferentes, que el mismo Código Civil reconoce como reglas especiales (artículo 4); 2) el término que estamos analizando no es «dolosamente», sino «maliciosamente», lo que quiere decir que el legislador quiso diferenciar esta situación de otras que importen un actuar negligente pero no intencionado por parte del contribuyente, no siendo procedente omitir esta disposición con el objetivo de flexibilizar su alcance.” (Cañas Oliger, 2022, pág. 72)

Por lo tanto, “si bien la malicia no es completamente asimilable a ninguna de las categorías de dolo que fueron examinadas, el concepto que más parece adecuarse al caso del artículo 200 inciso segundo es el del dolo como vicio del consentimiento. Lo anterior,

considerando que en ambos casos se está frente a un engaño o artificio, y lo que se busca es que el sujeto engañado celebre un acto jurídico o, lo que es lo mismo, una declaración de la voluntad del afectado (en nuestro ejemplo, el Servicio de Impuestos Internos) que no se habría de producir de no mediar el engaño.” (Cañas Oligier, 2022, págs. 74-75).

De modo tal, que mientras el legislador no dote de contenido el concepto maliciosamente falso del artículo 200 inciso 2° del Código Tributario, lo que entrega certeza jurídica en cuanto al elemento subjetivo ahí descrito es el dolo civil.

De considerar otras formas de dolo, se tendría que llegar a la conclusión de articular un tipo de dolo para cada materia del derecho cuando existan conductas u omisiones antijurídicas o que no se ajusten a las disposiciones pertinentes, a una conclusión similar es la de Pedro Massone Parodi, quien señala que “no me parece procedente 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 la misma disciplina, el dolo puede estar sujeto a exigencias especiales y producir distintos efectos, cuando así lo dispone una norma jurídica.” (Massone Parodi, Principios de Derecho Tributario: aplicación y extinción del impuesto, 2016, pág. 1996)

Con todo, y en razón de lo estudiado y establecido por la doctrina en materia tributaria respecto de la malicia del artículo 200 inciso 2° del Código Tributario, es del todo procedente establecer que el criterio para la aplicación del plazo de seis años en materia de prescripción tributaria es de orden civil, por aplicación del artículo 44 del Código Civil y la construcción doctrinaria en esta sede del Derecho sobre el dolo, en relación con el artículo 2 del Código Tributario.

Capítulo IV: Conclusiones

4.1 Validación de la hipótesis: inexistencia de una categoría dogmática llamada “dolo tributario”

A raíz de lo estudiado en esta materia, por medio de los distintos fallos de la Corte Suprema, el panorama que existe en la doctrina nacional en relación con el concepto “maliciosamente falso” del inciso 2° del artículo 200 del Código Tributario y el tipo de dolo que se exige para considerar las conductas de un contribuyente como maliciosas, es posible establecer que la categoría dolo tributario o dolo de “orden civil-tributario”, es inexistente en materia

tributaria nacional y que el acercamiento del máximo Tribunal en orden a dotar de contenido lo que normativamente no se definió, ha sido objeto de decisiones vacilantes en cuanto a la aplicación del plazo de prescripción de seis años, consagrando variedad argumentativa en cuanto a temas relativos y de suma importancia que afectan no solo el interés del Fisco sobre el crédito personal a su favor, sino que también desde el punto de vista del contribuyente que puede ser sujeto de decisiones arbitrarias sobre si su conducta u omisión en este tipo de infracciones son constitutivas de malicia.

4.2 Justificación de la aplicación del dolo civil en conflictos tributarios

A raíz de lo precedentemente expuesto, se puede afirmar que la correcta interpretación de la malicia exigida por el inciso 2º del artículo 200 del Código Tributario debe necesariamente construirse a partir de la concepción civil del dolo. Ello obedece, en primer término, a la inexistencia de una dogmática tributaria que permita definir con precisión los elementos constitutivos de la malicia en dicho ámbito. Si bien la Corte Suprema, en su jurisprudencia, ha intentado establecer un alcance determinado y específico sobre el dolo en ámbito tributario, lo cierto es que tales aproximaciones carecen de una elaboración teórica consistente y uniforme, generando un escenario de indeterminación conceptual que afecta la certeza jurídica.

En este contexto, resulta improcedente exigir una forma de malicia desvinculada de categorías dogmáticas previamente consolidadas. La ausencia de una definición legal o doctrinal propia en el derecho tributario impide construir un concepto autónomo sin incurrir en arbitrariedad interpretativa. Por el contrario, el dolo civil, desarrollado ampliamente por la doctrina y la jurisprudencia, ofrece una estructura conceptual clara, que permite identificar conductas engañosas, intencionales y dirigidas a producir un resultado jurídicamente relevante, lo que resulta plenamente compatible con la potestad fiscalizadora del SII y la acción de cobro que puede ejercer el Fisco.

Finalmente, el artículo 2 del Código Tributario, consagra la aplicación del derecho común en todo aquello que no se encuentre regulado por la normativa tributaria. En consecuencia, ante el vacío dogmático existente respecto de la malicia del artículo 200 inciso 2º del Código Tributario, la remisión al derecho civil es legítima. De este modo, la concepción civil del dolo se erige como el criterio interpretativo adecuado para dotar de contenido al artículo mencionado.

4.3 Recomendaciones interpretativas y dogmáticas

De este modo, resulta necesario interpretar la especificidad del dolo en materia del plazo de prescripción de seis años establecido en el artículo 200 inciso segundo del Código Tributario a partir del derecho general y común, teniendo como base el concepto de dolo civil, el cual se encuentra debidamente normado y ampliamente desarrollado por la doctrina. Esta aproximación permite dotar de contenido a una figura que, si bien opera en el ámbito tributario, carece de una regulación propia que delimite con precisión sus elementos constitutivos, haciendo indispensable recurrir a categorías jurídicas ya consolidadas en el derecho común.

En efecto, al no existir un concepto legal ni una definición clara del contenido de la malicia en materia de infracciones tributarias, se generan importantes dificultades tanto para efectuar interpretaciones dogmáticas consistentes, como para construir criterios uniformes desde la jurisprudencia. Esta falta de precisión normativa se ve reflejada en la constante discusión que sostienen los contribuyentes y el máximo Tribunal, especialmente al conocer de recursos de casación en el fondo, en los cuales se debate si el derecho ha sido correctamente aplicado al momento de determinar la procedencia del plazo de prescripción de seis años.

Por lo anterior, resulta del todo recomendable, y jurídicamente justificado, hacer aplicación supletoria de las normas generales conforme a lo dispuesto en el artículo 2 del Código Tributario, permitiendo así integrar el ordenamiento y otorgar certeza jurídica en la determinación del dolo. Esta solución no solo se ajusta a los principios de coherencia y unidad del sistema jurídico, sino que también contribuye a una aplicación más uniforme y previsible de los plazos de prescripción en materia tributaria.

Referencias

- Cañas Oligier, S. (2022). Declaraciones maliciosamente falsas: análisis de concepto y requisitos. *Revista de Derecho Económico*, 79(1), 59-78.
<https://doi.org/https://doi.org/10.5354/0719-7462.2022.66856>
- Depetris Deflorian Marcelo con S.I.I., 38.271-2016 (Corte Suprema 20 de 12 de 17).
- Endress Gómez, S. (1995). Naturaleza de infracciones y fracciones tributarias. *Revista de Derecho Económico*(72), 41-58. <https://doi.org/https://doi.org/10.5354/0719-7462.1995.41901>
- Herrera Amenábar Eduardo con S.I.I., 7251-2012 (Corte Suprema 10 de 09 de 2013).
- Inversiones Financieras e Inmobiliaria San Adolfo S.A. con S.I.I., 4761-2013 (Corte Suprema 19 de 03 de 2014).
- José Luis Cortés Veliz con S.I.I., 7101-2009 (Corte Suprema 04 de 11 de 2011).
- Juan Andrés Muñoz Luza contra S.I.I., 2334-2010 (Corte Suprema 30 de 09 de 2010).
- Massone Parodi, P. (2016). *Principios de Derecho Tributario: aplicación y extinción del impuesto*. Legal Publishing.
- Matus Fuentes , M., & Abundio Pérez, R. (2023). *Manual del Código Tributario*. Legal Publishing.
- Matus Fuentes, M. (2022). *Curso de Derecho Tributario Chileno: parte general y especial*. Legal Publishing.
- Meza Barros, R. (2007). *Manual de Derecho Civil de las Obligaciones*. Editorial Jurídica.
- Montecinos Araya, J. (2021). La prueba (tributaria) en sede administrativa y judicial con especial referencia a las modificaciones de la ley 21.210. *Revista de Derecha Tributario Universidad de Concepción*, 9, 157.
https://doi.org/https://revistaderechotributario.udec.cl/sites/default/files/RdDT-Vol9-8-Montecinos-Prueba_0.pdf
- Morales González Miguel Ángel con S.I.I., 5811-2010 (Corte Suprema 02 de 08 de 2012).
- Peirano Zúñiga, P. (2000). *La prescripción de las acciones fiscalizadora y de cobro en el Código Tributario*. Editorial Juídica Conosur.

- Pérez Lasserre, D. (2018). Renovación del derecho por via hermenéutica: el caso del dolo civil .
Revista de Derecho (Universidad Católica Dámaso A. Larrañaga, Facultad de Derecho)(18), 174-175. <https://doi.org/https://doi.org/10.22235/rd.v18i2.1708>
- Pesca Cisne S.A. con S.I.I., 1414-2012 (Corte Suprema 26 de 04 de 2012).
- Rivas y CIA LTDA con S.I.I., 2837-2012 (Corte Suprema 23 de 04 de 2013).
- Sáez con S.I.I., 4326-2008 (Corte Suprema 04 de agosto de 2010).
- Van Weezel de la Cruz, A. (2007). *Delitos Tributarios*. Editorial Jurídica.
- Vial del Río, V. (2003). *Teoría General del Acto Jurídico*. Editorial Jurídica.

Bibliografía

- Izquierdo, C. (2021). El dolo no intencional en la jurisprudencia superior chilena (1900-2018).
Scielo, 16(32), 898-930. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.4067/S0718-33992021000200898>
- Massone Parodi, P. (1964). *Introducción a las infracciones tributarias*. Prensas de la Escuela de Derecho.
- Massone Parodi, P. (2010). *Tribunales y procedimientos tributarios*. Legal Publishing.
- Vargas, M. (1987). *Obligación civil y obligación tributaria*. Ediar-Conosur.