

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

*Dos buenas noticias para los contribuyentes en materia de
Derecho Tributario Infraccional*

Two good news for taxpayers on Tax Law violations

MARCO ANTONIO PONTIGO DONOSO *

RESUMEN: El presente comentario de jurisprudencia pretende mostrar la valiosa labor jurisdiccional de la Corte de Apelaciones de Rancagua y del Tribunal Tributario y Aduanero de esa ciudad, que desestimaron las denuncias por infracción tributaria pretendidas por el Servicio de Impuestos Internos. Ambos fallos representan una vívida demostración de que todos los actos de la Administración son impugnables en sede judicial, y que dichos órganos, conociendo de los hechos, y aplicando correctamente el derecho, pueden absolver de toda responsabilidad al contribuyente imputado cuando la autoridad administrativa han equivocado o desconocido el correcto camino para ejercer una de sus potestades.

PALABRAS CLAVES: Infracción tributaria, absolución, legalidad.

ABSTRACT: This commentary aims to show the valuable jurisdictional work of the Court of Appeals of Rancagua and the Tax and Customs Court of the city, which dismissed the complaints of tax infringement alleged by Chile's Internal Taxation Service («SII»). Both judgments represent a vivid demonstration that all the acts of the Administration may be challenged in a court of law, and that such Courts, knowing the facts and applying the law, may absolve the taxpayer from liability when the administrative tax authority has not exercised one of its powers correctly or has ignored how to exercise it legally.

KEY WORDS: Tax violation, absolution, legality.

* Abogado. Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Bernardo O'Higgins. Profesor de la cátedra de Derecho Económico I y II, Escuela de Derecho, Sede Machalí, Universidad de Aconcagua. Magíster en Gestión Tributaria, Universidad Finis Terrae; y Magíster En Derecho Público, Universidad Finis Terrae. Correo electrónico: marcopontigo@gmail.com.

INTRODUCCIÓN

Nos hemos permitido enviar este trabajo, atendida la significativa trascendencia que podría tener para un número importante de micro, pequeños y medianos contribuyentes del país, el hecho de que la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Rancagua (en adelante, «ICA de Rancagua»), haya confirmado, en el mes de mayo del año 2016, dos sentencias absolutorias pronunciadas por el Tribunal Tributario y Aduanero de la VI Región del Libertador Bernardo O'Higgins (en adelante, «TTA de O'Higgins»), que versan sobre derecho tributario infraccional.

Estimamos que puede ser importante conocer su contenido y alcances, toda vez que para nadie es un misterio el alto costo económico que puede alcanzar una defensa letrada en diversas materias, y en especial en el área del derecho tributario, circunstancia que impide que este segmento de emprendedores del país puedan pagar por dichos servicios, confiando, en consecuencia, en lo que buenamente consigan realizar sus contadores, o lo que ellos mismos puedan hacer defendiéndose solos, como ha ocurrido en los dos casos que son objeto de este comentario. Defensas que se ejercen en sede administrativa o jurisdiccional, litigando ante el Servicio de Impuestos Internos (en adelante, «SII») que, como sabemos, posee un nutrido equipo de expertos abogados y auditores, conocedores de la ley sustantiva y procesal. Además, en otros casos el valor de los honorarios de un abogado supera con creces el valor de multa en disputa, circunstancia que desincentiva la contratación de tan necesario asesor.

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

ANTECEDENTES DE LOS CASOS

La ICA de Rancagua ha confirmado, en el mes de mayo de 2016, dos sentencias estimatorias pronunciadas por el TTA de O'Higgins, que se refieren al derecho tributario infraccional.

En este escenario, las dos sentencias confirmatorias pronunciadas por el Tribunal de Alzada, recaídos sobre sendos fallos del Tribunal de la instancia, son una manifiesta demostración de que la nueva judicatura tributaria nacida con la Ley 20.322 del año 2009,¹ es una sólida garantía para los ciudadanos (contribuyentes) ante los actos de la Administración fiscal, en especial cuando se trata del ejercicio de la potestad sancionadora que le asiste.

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

En ambos casos estamos en presencia de sentencias que resuelven y se pronuncian sobre denuncias de infracciones tributarias, efectuadas por los agentes del Servicio de Impuestos Internos en uso de su potestad sancionadora, que son de común ocurrencia a lo largo y ancho del país.

1. Ley 20.322, de 27 de enero de 2009, que Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera que en el artículo primero, establece la Ley Orgánica de los Tribunales Tributario y Aduaneros.

El primer proceso,² tramitado conforme indican los artículos 165 y siguientes del Código Tributario (en adelante, «CT»), se fundó en una presunta vulneración al artículo 97 número 16 CT, que sanciona la pérdida o inutilización «no fortuita» de determinados documentos y libros de naturaleza tributaria que sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto. Al efecto, la acusación fiscal se materializó en el Acta de Denuncia número 77315006145 de 11 de agosto de 2015, a través de la cual la autoridad tributaria imputó los siguientes hechos: «Pérdida Facturas de ventas desde N°151 hasta N°168, emitidas y desde N°169 hasta N°170 sin emitir. Facturas de proveedores periodo 05/2015. Actuación negligente del contribuyente al no mantener debido resguardo de la documentación, causas según lo expresado en form. 3228 “Por robo a mi camioneta se llevaron bolso con la documentación”». En resumen, para el Servicio, la pérdida de documentos no era fortuita y una vez trabada la *litis*, en su escrito de contestación indicó, además, que la infracción era grave.

La segunda causa conocida,³ originada en la Notificación de Infracción número 1212645 de 09 de julio del 2015, emitida por Servicio de Impuestos Internos por presunta infracción al artículo 97 número 6 CT, por el entrabamiento a la acción fiscalizadora del Servicio, fundada en el hecho de haberse negado el conductor de un vehículo de carga de ingresar y someterse al control carretero dispuesto en la Ruta 5 Sur, sector Angostura. En este caso la imputación literal de la administración fue la siguiente: «Entraba la fiscalización al eludir control carretero obligatorio y debidamente señalado, solo con intervención de Carabineros pudo ser controlado, traslada mercadería según Guía de Despacho Electrónica N°106883 RUT 76.564.580-8».

2. Tribunal Tributario y Aduanero de la VI Región del Libertador Bernardo O’Higgins, RUC 15-9-0001012-2, RIT ES-19-00020-2015, «L. M., EDUARDO FRANCISCO con S.I.I.», 09 de diciembre de 2015, confirmada por la Corte de Apelaciones de Rancagua, Rol 4.170-2015-Civil, 11 de mayo de 2016.

3. Tribunal Tributario y Aduanero de la VI Región del Libertador Bernardo O’Higgins, RUC 15-9-0000830-6, RIT ES-19-00016-2015, «F. R., FRANCISCO con S.I.I.», 01 de febrero de 2016, confirmada por la Corte de Apelaciones de Rancagua, Rol 170-2016-Civil, 31 de mayo de 2016.

ANÁLISIS DE AMBAS SENTENCIAS

ANÁLISIS DEL PRIMER FALLO ROL 4170-2015-CIVIL, RECAÍDA EN LA CAUSA CARATULADA: «L. M., EDUARDO FRANCISCO CON S.I.I.», RIT ES-19-00020-2015

La Corte, con fecha 11 de mayo de 2016 en causa Rol 4170-2015-Civil, señaló que, atendido el mérito de los antecedentes, se confirmaba la sentencia apelada de fecha 09 de diciembre de 2015, recaída en la causa «L. M., Eduardo Francisco con S.I.I.» RIT ES-19-00020-2015», y por lo tanto, corresponde que analicemos y transcribamos las motivaciones más relevantes y destacadas del fallo de primera instancia.

En primer término, el Juez de la instancia, dictó la interlocutoria de prueba, estableciendo solo un hecho sustancial, que sin lugar a dudas y dado su tenor literal, nos permite apreciar que inclinó todo el peso o carga de la prueba en la autoridad fiscalizadora que hizo la imputación, como corresponde conforme a derecho, por tratarse de un ilícito sancionable de modo infraccional, que quedó resumido en la motivación quinta, del siguiente modo:

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

Luego en los considerandos undécimo y duodécimo de la sentencia confirmada, se efectúa un pormenorizado análisis del tipo infraccional, constituyéndose este proceso exegético en una diferencia relevante y novedosa respecto a todo el trabajo que se hacía antiguamente al interior del Servicio, que tenía su propia interpretación sobre estos ilícitos cuando su Director era el Juez y que aún siguen siendo aplicados, en estos nuevos tiempos, a mi modesto entender, de forma errada por algunos de los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros en distintas partes del país y que consiste en entender correctamente que debe estimarse por la expresión «no fortuita».

En estos considerandos se devela la originalidad del fallo en análisis, ya que se aprecia un trabajo hermenéutico no desarrollado por otros tribunales, que

permite arribar a conclusiones diametralmente opuestas a las obtenidas por los mismos hechos, que redundan en definitiva, si se absuelve o no al contribuyente imputado. La Corte, siguiendo al sentenciador del fondo, comparte el análisis del ilícito imputado, estableciendo que el tipo infraccional transcrito es de composición compleja y compuesta por cuanto requiere la ocurrencia copulativa y simultánea de varias circunstancias o supuestos de hecho: (1) que sucedan en la vida del contribuyente ciertos hechos: la «pérdida o inutilización de determinados documentos». El Legislador no precisa ni distingue si la pérdida o inutilización han de provenir o ser consecuencia de hechos, actos u omisiones propios del contribuyente, de la naturaleza o de terceros; (2) que esta «pérdida o inutilización de determinados documentos», sea objeto de una calificación jurídica previa, es decir, que la pérdida o inutilización, sea calificada de «no fortuita», decisión que exclusivamente puede realizar la autoridad administrativa tributaria —el Servicio de Impuestos Internos— en conformidad a la ley. Siendo esta parte del análisis, el quid, del asunto y de este comentario, sobre el cual nos referiremos nuevamente más adelante; (3) la pérdida o inutilización, debe afectar a determinados y específicos instrumentos establecidos y cualificados en la ley, toda vez que esta hipótesis no se refiere a cualquier papel o documento que posea el contribuyente, sino que se circunscribe particularmente a los libros de contabilidad o documentos; y (4) que dichos libros y documentos, además, deben necesariamente servir para acreditar anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto.

Todo lo anterior se constituirá como la figura infraccional base.

Continúa el fallo confirmado, desentrañando y fijando otras conductas o hechos sancionables, contenidos en el numeral 16 del artículo 97 CT: la segunda de ellas se presentan cuando el aviso de la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos se verifique con posterioridad a una notificación o cualquier otro requerimiento del Servicio. En este caso la actividad de la entidad pública denunciante se ve amparada o favorecida por una presunción de responsabilidad que afecta al contribuyente, que allana y facilita la función persecutora, trasladando efectivamente la carga probatoria infraccional al contribuyente que ha desplegado ciertas conductas contrarias a derecho, calificándola como «no fortuita», *ex ante*.

Luego en el inciso tercero de la norma citada, indica el fallo, el Legislador

describió otra conducta, y esta vez la caracterizó como «un procedimiento doloso», que se verifica cuando el contribuyente sufre la pérdida o la inutilización de los libros de contabilidad o documentos mencionados en el inciso primero con la finalidad de ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, y en este caso se sancionará dicha acción como delito. Queda claro que, esta última hipótesis delictuosa no es de competencia de un TTA.

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

Al efecto, los considerandos decimotercero, decimocuarto, decimoquinto y decimosexto se ocupan de todo aquello con meridiana claridad que no merece mayores comentarios.

Pero volviendo, al núcleo de este comentario, que dice relación con comprender y reentender la expresión «no fortuita» que utiliza la ley, destacaremos toda la originalidad del fallo, por cuanto realiza una nueva mirada del ilícito en estudio —la que compartimos plenamente— y que deposita en la Administración tributaria todo el peso del correcto ejercicio de la potestad sancionadora, que en términos sencillos significa que debe respetar la legalidad vigente a la hora de efectuar determinadas calificaciones jurídicas.

Es así como el fallo fluye hasta colegir fundadamente que es una obligación, previa e ineludible de la Administración tributaria —solo respecto de la infracción base descrita en el inciso primero del numeral 16 del artículo 97 CT— efectuar una declaración fundada, emitir una calificación jurídica de culpabilidad o negligencia, que estará contenida y resumida en la expresión «no fortuita», a través de los mecanismos que el ordenamiento administrativo le entrega al Servicio.

Así las cosas, a partir de esta conclusión se asienta como irredargüible verdad, la obligación del Servicio de Impuestos Internos de tramitar un procedimiento administrativo conforme a la Ley 19.880 sobre Bases del Procedimiento

Administrativo, cuando se presente en sede administrativa un contribuyente que se autodenuncia por la pérdida o inutilización de determinada documentación tributaria. Pues con el desarrollo de ese procedimiento, correctamente gestionado con todas sus fases (iniciación, instrucción, prueba y resolución), con el cumplimiento de todos sus plazos, con la ponderación de los antecedentes expuestos por el contribuyente conforme a la regla de apreciación en conciencia, y en mérito de una resolución fundada, la Administración tributaria podrá emitir un acto trámite, a través del cual señalará, con conocimiento de causa que, dicha pérdida es negligente, descuidada, que vulnera el deber de resguardo que debe ejercer el contribuyente sobre su documentación tributaria, complementando e integrando, de este modo el ilícito infraccional que quiere sostener legalmente.

En este caso la expresión «no fortuita», no debe interpretarse o estimarse conforme a la concepción clásica⁴ del artículo 45 del Código Civil, sino que, como bien lo hace el fallo en comento, *debe entenderse como una apreciación jurídica de falta cuidado, de negligencia en el resguardo de la documentación tributaria*: calificación que únicamente puede efectuar el Servicio, una vez que ha tramitado ante sí el procedimiento base que le permite imponerse de determinados hechos, de los antecedentes y explicaciones que alegue el contribuyente, y concluir de todo ello, de modo fundado, la existencia de una conducta u omisión negligente, que haga sostenible el reproche infraccional.

Al respecto la sentencia confirmada señala en uno de los párrafos del considerando decimonoveno lo siguiente:

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

4. De esta manera, las características del caso fortuito o fuerza mayor son: a) debe ser imputable, vale decir, que provenga de una causa enteramente ajena a la voluntad de las partes; b) imprevisible, esto es, que no se haya podido prever dentro de los cálculos ordinarios y corrientes; y c) irresistible, es decir, que no se haya podido evitar, ni aun en el evento de oponerse las defensas idóneas para lograr tal objetivo.

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

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

En este orden de ideas la sentencia, además atribuye, a la declaración del SII, una serie de efectos en el ordenamiento legal, que consigna en el mismo considerando en los siguientes términos:

«Que, en primer lugar dicha calificación, es una valoración jurídica esencial e imprescindible, que viene a completar, perfeccionar e integrar el tipo o ilícito infraccional descrito en el inciso primero del número 16 del artículo 97 tantas veces citado, y solo en el evento que el Servicio señale que la pérdida o inutilización no ha sido fortuita, nace el ilícito y es posible efectuar la denuncia, siempre y cuando se hayan configurado los demás hechos que integran el tipo infraccional, según se ha descrito en el considerando decimoprimer de esta sentencia.

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

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

En la motivación vigesimoprimera la sentencia confirmada continúa desmenuzando de manera exhaustiva y novedosa el tipo infraccional imputado por la autoridad en el caso concreto, y en ese esfuerzo, descubre que el Servicio hizo solo una formulación cargos de forma parcial, por cuanto respecto al tercer y cuarto presupuesto de hecho que dicen relación con que la pérdida o inutilización afecte a determinados y específicos libros o documentos, y que estos, además, sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto, respectivamente, nada indicó. Por lo tanto la conducta denunciada no se ajusta al ilícito legal, vulnerándose así el principio de tipicidad y, a partir de dicha falencia, surge también otra línea argumentativa para sostener la absolución del inculpado como así fuere decretada.

Sin perjuicio de desestimar la denuncia del ente público, por las deficiencias detectadas, el fallo confirmado, además, hace un importante reproche a la autoridad fiscalizadora en los siguientes términos:

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

y fijar una sanción. En esto se traduce la potestad sancionadora administrativa que posee, y sobre la cual ya nos hemos pronunciado».

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

ANÁLISIS DEL FALLO ROL 170-2016-CIVIL, RECAÍDO EN LA SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA RESPECTO DE LA CAUSA CARATULADA «F. R., FRANCISCO CON S.I.I.», RUC 5-9-0000830-6, RIT ES-19-00016-2015

El segundo fallo de la ICA de Rancagua, fue pronunciado en la causa Rol 170-2016-Civil, con fecha 31 de mayo de 2016, a través del cual confirmó la sentencia de primera instancia apelada, desechando el recurso del SII, con excepción de uno de sus considerandos, el decimotercero, que se eliminó, toda vez que a través de este se condenaba al ente público al pago de las costas.

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

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

Así las cosas, a juicio de la entidad administrativa, el hecho de eludir el control carretero implicaría un entramamiento de la facultad de fiscalización, sancionable a la luz de la norma anotada.

Pues bien, ante tal aserto, el TTA se preguntó si las conductas desplegadas por el reclamante imputado, configuran o no, la hipótesis de entramamiento de la acción fiscalizadora como lo ha señalado la administración, a fin de concluir si procede o no la aplicación de las sanciones que establece la ley.

Al igual que en el caso anterior, los hechos sustanciales fueron percibidos y concebidos por el Juez, poniendo, en general, todo el peso de la prueba en la autoridad fiscalizadora que hizo la imputación infraccional, y así quedó resumido en la motivación quinta, que contiene la siguientes interlocutoria de prueba:

«1. Hechos y circunstancias que originan la Notificación de Infracción N°1212645, de fecha 09 de julio de 2015.

2. Efectividad de verificarse en la especie, las circunstancias y supuestos de hecho que harían procedente la aplicación de la sanción contemplada en el artículo 97 N°6 de Código Tributario en relación con la conducta denunciada.

3. Efectividad de que el día 09 de julio de 2015, el reclamante entrabó la fiscalización del Servicio de Impuestos Internos y eludió el control carretero de Angostura.

4. Efectividad de que el día 09 de julio de 2015 el reclamante se detuvo en el control carretero de Angostura siendo autorizado por el funcionario a cargo a seguir su trayecto en dirección a Santiago».

El sentenciador, para una correcta resolución del caso sometido a su conocimiento, además de visitar la norma infraccional fundante, revisó y analizó otras disposiciones legales y administrativas aplicables al caso, como son el artículo 55 del Decreto Ley 825 sobre Impuesto a las Ventas y Servicios; el artículo 71 bis del Decreto Supremo 55 de 1977 del Ministerio de Hacienda denominado «Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios» y también la Circular 64 de 14 de Septiembre del 2001, emitida por el Servicio de Impuestos Internos, titulada «Define objetivo de la presencia fiscalizadora en

terreno e instaura procedimiento general de actuación», de la cual citó algunos párrafos atinentes al caso, por cuanto en ella se plantean por la Autoridad administrativa algunos conceptos importantes para el caso, tales como controles carreteros y móviles.⁵

El fallo en comento reconoce expresamente, en sede jurisdiccional, la potestad sancionadora que posee el SII, sus atributos, consecuencias y efectos. Del mismo

5. Circular 64 del Servicio de Impuestos Internos, 14 de septiembre de 2001 que «Define objetivo de la presencia fiscalizadora en terreno e instaura procedimiento general de actuación» y que en lo pertinente y concerniente al caso en análisis, establece lo siguiente:

«6.- Controles Carreteros y móviles

Concepto

Controles Carreteros: Son aquellas actividades de fiscalización a vehículos con carga que tienen lugar en zonas fuera del radio urbano. Dentro de ellos se distinguen dos conceptos: controles carreteros permanentes y controles carreteros temporales. Los controles carreteros permanentes funcionan en horarios continuos, disponen de oficina establecida e infraestructura vial especial (pistas de desaceleración, aceleración y espacios especiales para la fiscalización); en cambio los controles carreteros temporales se realizan en turnos de menor duración, no disponen de oficina establecida, en general tampoco disponen de infraestructura vial especial, y se efectúan en horarios y lugares que se seleccionan en función de requerimientos específicos.

Controles Móviles: Son aquellas actividades de fiscalización que se efectúan a vehículo con carga dentro de las zonas urbanas y su funcionamiento consiste en que por cada salida se controlan los vehículos en distintos sectores de la jurisdicción. Su programación en general también obedece a requerimientos específicos, por lo cual los lugares y horarios en que se realizan no son de tipo permanente.

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

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

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

modo, la sentencia se establece como un importante recordatorio de todos los conductos legales que ha de seguir la Administración para el correcto ejercicio de su facultad, y, en especial, para que considere los límites constitucionales y los cauces legales dispuestos en nuestro ordenamiento.

Avanzado en el estudio del fallo confirmado se aprecia que el sentenciador, al momento de desentrañar las circunstancias y supuestos de hecho que harían procedente la aplicación de la sanción contemplada en el artículo 97 número 6 CT a la luz de las probanzas vertidas, se percató de una profunda violación al principio de tipicidad, —al igual que en el asunto conocido en la primera sentencia ya comentada—, señalando en el fallo que «[...] una vez determinado y precisado esos hechos, debe efectuarse el debido examen de tipicidad, es decir, si dichos hechos, tal como han sido denunciados y, eventualmente, probados en esta sede jurisdiccional, podrían ser punibles o sancionables conforme dispone la Ley», y «[...] *este Sentenciador se ha formado plena convicción de que no se han acreditado los hechos y circunstancias que satisfagan el ilícito infraccional supuestamente vulnerado, por el contrario, solo se da cuenta en esta sede jurisdiccional de una serie de circunstancias y hechos atípicos, que no concuerdan en plenitud con el contenido de la norma ya citada, de conformidad a lo que exige perentoriamente el principio de legalidad y de tipicidad [...]»;* y por ello en los considerandos vigesimoprimeros a vigesimoquinto y vigesimoséptimo, desarrolla toda una nueva interpretación exculpatoria que beneficia al contribuyente imputado, motivaciones de las cuales surge la importancia y relevancia de este fallo que, en síntesis, significa dejar al descubierto la falta total de norma legal, sobre la cual actúa el SII.

Recordemos que la conducta ilícita, presuntamente infraccional imputada por la autoridad tributaria al denunciado, consistió en que éste no habría timbrado en el control fijo de Angostura la pertinente guía de despacho, y luego al ser nuevamente controlado kilómetros más allá, en un control móvil, los funcionarios verificaron dicha falta de estampado o atestado fiscal, circunstancia anómala, que habría habilitado a los fiscalizadores para estimar que, a su juicio, dichas omisiones habrían significado una elusión del control y que habrían satisfecho la hipótesis categorizada como «el acto de entorpecer en cualquiera forma la fiscalización ejercida en conformidad a la ley». Así ante esta hipótesis en el fallo en comento se fijó como hecho controvertido la necesidad de acreditar

la efectividad de verificarse en la especie las circunstancias y supuestos de hecho que harían procedente la aplicación de la sanción contemplada en el artículo 97 número 6 CT en relación con la conducta denunciada, de seguirse la teoría del caso expuesta por el Servicio de Impuestos Internos.

Ante esa carga probatoria, la entidad pública no pudo, a juicio del sentenciador, acreditar que la conducta imputada correspondía o se subsumía en las circunstancias o supuesto de hecho del tipo infraccional que la hicieren objeto de un reproche infraccional. El juez indicó que a la luz de los dichos del Servicio y del testimonio de sus funcionarios, que fueron concienzudamente examinados no se pudo, primero, determinar si se produjo un entramamiento, en segundo lugar no se pudo acreditar si dicha forma o acción está tipificada como una infracción tributaria; y, en tercer lugar, no se pudo confirmar si el supuesto entramamiento altero o no un proceso de fiscalización ejercido en conformidad a la ley.

Al efecto el fallo confirmado indicó lo siguiente:

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

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

Las respuestas a estas naturales interrogantes, evidentemente no las encontraremos en la contestación del Servicio de fojas 13, y no las hallaremos en el testimonio de los funcionarios fiscalizadores de fojas 60 y 61, ni menos las descubriremos en el documento Notificación de Infracción, que rola a fojas 2, toda vez que, en ninguno de los antecedentes y medios probatorios ya reseñados, se indica en que norma legal o reglamentaria se encuentra el

deber jurídico del contribuyente de ingresar a determinados recintos al borde de la carretera, de requerir y exigir que se le timbre determinados documentos tributarios, y tampoco precisan la normativa de la cual se desprenda que la omisión de cualquiera de esos deberes podría configurar un ilícito tributario, y objeto de una sanción pecuniaria.

Que, tener la certeza jurídica de saber dónde se encuentra tipificada una conducta ilícita y su eventual sanción no resulta baladí en un proceso infraccional como el que se sigue, toda vez que, como ya señalamos, extensa y fundadamente, en los considerandos Décimo Quinto a Décimo Octavo Séptimo, nos encontramos escrutando el ejercicio del derecho administrativo sancionador que posee el Servicio de Impuestos Internos, sujeto a los principios de presunción de inocencia, legalidad y tipicidad, entre otros». (Énfasis de la sentencia).

Es importante señalar que el Servicio de Impuestos Internos, apelando el fallo de primera, no pudo indicar con la certeza jurídica necesaria, donde o cual es la norma legal que obligaría a un conductor de vehículo de carga a ingresar a los controles del SII dispuestos en las carreteras del país y detenerse, sin mediar la participación o auxilio de la fuerza pública que le diere la perentoria orden al conductor,⁶ ni tampoco el ente público pudo señalar en qué norma legal se establece como una conducta tipificada de modo específico, bajo una determinada sanción, el evento de incumplimiento de ese inexistente deber.

Está claro que el SII durante todo el juicio, es decir, al momento de hacer la imputación, cuando evacuó el traslado del reclamo, e incluso cuando presentó su recurso de apelación, desaprovechó la oportunidad para invocar y utilizar el artículo 109 CT, que se constituye en un «bolsón», o figura infraccional en blanco, donde se puede subsumir cualquier otro acto u omisión que no tuviere una tipificación clara y precisa.

Otro aspecto interesante de la sentencia en estudio es que coincide con el destacado autor don Pedro Massone Parodi, concluyendo que la infracción

6. Véase: Ley 18.290 de Tránsito. Artículo 185: «Toda persona estará obligada, en la vía pública, a cumplir en forma inmediata cualquier orden, indicación o señal de Carabineros relativas al tránsito, sin que pueda discutirla, desobedecerla o entorpecer su cumplimiento».

descrita en la norma legal citada como base por el Servicio para sostener su denuncia, y que fuera imputada al contribuyente, solo se configurará en los procesos de fiscalización que la autoridad tributaria ejerza sobre los locales o establecimientos de comercio, agrícola, o industriales del contribuyente, es decir, sobre instalaciones o dependencias fijas o de evidente naturaleza inmueble donde se desarrolla la actividad generadora de las rentas o se verifiquen actividades con especies o bienes corporales muebles afectos al valor agregado. Por lo tanto, excluye la posibilidad de que el entramamiento al proceso de fiscalización, se pueda verificar o configurar durante un proceso de control carretero de vehículos en desplazamiento; o podría presentarse en aquellos lugares que no sean directamente el establecimiento de comercio o industria del contribuyente, donde deben permanecer los «libros de contabilidad o de libros auxiliares y otros documentos exigidos por el Director o el Director Regional», como señala claramente la norma en estudio.

Como corolario final de este comentario, brota con estrepitosa fuerza el hecho de que la autoridad tributaria, poseedora de la potestad sancionatoria administrativa del Estado, no la ejerce dentro de los cauces constitucionales y legales por la cual se regula, acometiendo una serie de actuaciones administrativas que no son inocuas, por cuanto lesionan garantías y derechos de los contribuyentes. Y esta conducta reiterativa desatiende el mandato constitucional de Servicialidad del Estado para con sus administrados.

CONCLUSIONES

1° Que, del tenor de ambas sentencias, se desprende con meridiana claridad que el órgano público de la administración del Estado, el Servicio de Impuestos Internos, posee dentro de sus múltiples facultades la de sancionar administrativamente de modo infraccional cualquier vulneración que provenga de una acción u omisión a los distintos deberes y obligaciones tributarias de orden accesorio o de control, no sólo respecto de las personas que tengan la calidad de contribuyentes, salvo algunos ilícitos específicos. Potestad que se inserta dentro del derecho administrativo sancionador.

2° Que, son la propia Constitución Política de la República, y el conjunto de leyes que regulan la actividad del Estado y sus órganos, las que establecen que

estos deben someter su actuar a dichas normas, en especial cuando se ejerce en contra de los ciudadanos o contribuyentes el *ius puniendi* del Estado que afecta en algunos casos derechos fundamentales de los justiciables.

3° Que, bajo este orden de ideas, ambos fallos han develado, en mayor o menor medida, que la agencia tributaria, el Servicio de Impuestos Internos, no ha adecuado el ejercicio de su potestad sancionadora ni a la Constitución, ni a la Ley. Es decir, en ambos casos la ICA de Rancagua, confirmó los fallos absolutorios, dejando patente las omisiones y vicios con los cuales el Servicio desarrolló su potestad pública.

4° Que, ambos casos han demostrado, que aún pervive una vieja práctica de la Administración tributaria, de interpretación creativa e imaginativa respecto de los ilícitos tributarios y de la creación de agravantes de conductas, fuera de la norma legal, que están más allá del ordenamiento vigente. Todo aquello pugna severamente con los principios de legalidad y de tipicidad, ya expuestos en los fallos analizados toda vez que, en materia de derecho tributario infraccional, es claro y categórico que el legislador ha respetado ambos principios, por cuanto la tipificación o descripción legal de los ilícitos infraccionales están, por regla general, contenidos en un solo artículo, el artículo 97 del Código Tributario, sin perjuicio de existir otras infracciones o delitos dispersos en otras partes del mencionado texto, o en otras leyes del sistema legal tributario, como por ejemplo el inciso final del artículo 55 del Decreto Ley 825/1974, sobre Impuesto al Valor Agregado.

5° Además de los antecedentes expuestos y analizados se demuestra que la Administración tributaria irrespeta el principio de legalidad en un sentido amplio, por cuanto no aplica al interior de su organización, al momento de ejercer la potestad sancionadora, una norma legal esencial —que regula el ejercicio de esa y las demás potestades de la cuales goza— y que posee un marcado acento garantista, como lo es la Ley 19.880 sobre Bases de Procedimientos Administrativos, que se ha constituido en la norma supletoria de todas las agencias del Estado, que le permiten conocer, tramitar y resolver los conflictos sometidos a su decisión, en especial cuando se trata de afectar el derecho constitucional de propiedad de los contribuyentes, a través de la imposición de multas, como acto administrativo de gravamen.

Es claro y evidente que el Servicio no utiliza en todos sus procedimientos

sancionatorios esta norma y no la aplica en toda su extensión e integridad, lo que redundaría en serias vulneraciones de los derechos de los contribuyentes. A modo de ejemplo, en el segundo caso estudiado, a propósito de su frondosa interpretación creativa, extiende equivocadamente a hechos atípicos, efectos jurídicos vulneratorios de normas no diseñadas al caso concreto, actividad interpretativa que también trasgrede prerrogativas fundamentales de los ciudadanos.

6° Que, como consecuencia de esta flagrante desobediencia e inaplicación de normas sustantivas y procesales por parte del Servicio, éste debiera reemprender en su interior una revisión de sus procedimientos y doctrinas sancionatorias, así como efectuar un masivo plan de capacitación de sus agentes para que en el ejercicio del *ius puniendi*, sus actuaciones de conocimiento, denuncia, tramitación y aplicación de sanciones estén acordes a las correctas interpretaciones jurisprudenciales.

7° Que, como otra consecuencia de esta evidente desobediencia e inaplicación de normas sustantivas y procesales por parte del Servicio, el Tribunal Tributario y Aduanero en primera instancia, y luego la Ilustrísima Corte de Rancagua, han reestablecido el imperio del derecho acogiendo los reclamos interpuestos por los contribuyentes en contra de las infracciones cursadas, dejando, en definitiva, sin efecto, en todas sus partes los actos administrativos acusatorios, e incluso condenando en costas al Servicio, —aunque esto fuere revocado por la Corte—, agravando aún más el cuestionable trabajo de alguno de los agentes del ente fiscalizador.