

ARTÍCULOS

Declaraciones maliciosamente falsas: análisis de concepto y requisitos

Maliciously false declarations: concept analysis and requirements

Sebastián Cañas Oligier

Estudiante de Derecho, Universidad de Chile

RESUMEN Las «declaraciones maliciosamente falsas» son sancionadas en distintas disposiciones en nuestra legislación tributaria. El alcance de su concepto es aún fuente de disputa en los distintos contextos en los que se utiliza. Si bien existe consenso respecto de que el significado de la palabra «maliciosamente», empleado en el artículo 97 número 4 del Código Tributario, se refiere a la existencia de dolo, dicho consenso no existe en la jurisprudencia relativa a la hipótesis del artículo 200 inciso segundo del mismo código. En este trabajo se propone interpretar la voz «maliciosamente» del artículo 200 como equivalente al «dolo», constitutivo de un vicio del consentimiento, es decir, como una maquinación fraudulenta destinada a inducir a alguien a emitir una declaración de voluntad.

PALABRAS CLAVE Declaración de impuestos; dolo; vicio del consentimiento; prescripción.

ABSTRACT The “maliciously false declarations” are punished in several provisions in our tax legislation. The scope of this concept is still the cause of open dispute in the several contexts in which it is used. Even though there is consensus in that the meaning of the word “maliciously”, employed in the article 97 number 4 of the Chilean Tax Code, refers to the existence of intent, such consensus does not exist in the jurisprudence relative to the hypothesis of the second paragraph of the article 200 of the same code. In this work it is proposed to interpret the voice “maliciously” of the article 200 as to an equivalent of “intent” constitutive of a vice in consent, namely, as a fraudulent machination destined to induce someone to emit a declaration of will.

KEYWORDS Tax declarations; intent; vice of consent; statute of limitations.

Introducción

Las declaraciones maliciosamente falsas traen consigo una serie de consecuencias de relevancia jurídica en el derecho tributario. En algunos casos acarrearán la imposición de castigos por parte de la autoridad con potestad sancionatoria (artículo 97 número 4 inciso primero del Código Tributario), mientras que, en otros supuestos, acarrearán la ampliación del plazo de prescripción de la acción fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos (SII) de tres a seis años (artículo 200 inciso segundo del Código Tributario). Sin embargo, el concepto mismo de «declaración maliciosamente falsa» es algo que no parece quedar muy claro si se presta atención a las distintas disposiciones que la contemplan. Desde la sola lectura de los artículos 97 número 4 inciso primero y 200 del Código Tributario no es posible saber con seguridad si en ambos casos se habla de una y la misma cosa, o si bien se trata de situaciones diferentes. Tampoco parece quedar muy claro cuáles son los requisitos que dichas disposiciones exigen para dar por acreditada/s esta/s circunstancia/s.

La doctrina y la jurisprudencia nacional parecen estar de acuerdo en que ambas disposiciones no se refieren a lo mismo, sin embargo, aún no existe una definición clara respecto a qué debe entenderse por «maliciosamente» para el caso del artículo 200. Parte del debate gira en torno al verdadero significado de la disposición contenida en el inciso segundo de ese precepto y respecto a si esta debe ser asimilada a los diversos conceptos de dolo, sea civil o penal. Las inclinaciones que se tienen respecto a uno u otro supuesto dependen, en gran medida, de quienes son los sujetos que los tribunales estiman competentes para conocer de estas materias, cuáles son los efectos que se espera se produzcan y cuál es el estándar de convicción que debe satisfacer el órgano encargado de calificarla.

Con todas estas dudas es preciso hacernos las siguientes interrogantes: ¿es posible asimilar la referencia a las declaraciones maliciosamente falsas del artículo 97 número 4 del Código Tributario a las del artículo 200 del mismo cuerpo legal? ¿Es dable asimilar la malicia a que dichas disposiciones refieren al concepto de dolo civil o penal? ¿Cuáles son los requisitos que se deben satisfacer para que sean aplicables en cada caso? Con el objeto de dar una respuesta satisfactoria a estas interrogantes, el presente artículo tendrá la siguiente estructura: en el primer apartado examinaremos la figura sancionatoria de las declaraciones maliciosamente falsas, específicamente aquella que se encuentra presente en el artículo 97 número 4 del Código Tributario, delimitando su alcance y señalando sus requisitos; en el segundo, analizaremos la figura presente en el artículo 200 inciso segundo del mismo código, comparándola con la anterior y delimitando su alcance y elementos fundamentales; en el tercer apartado realizaremos una recapitulación de todos los elementos relevantes tratados en las secciones anteriores, de modo que podamos elaborar un adecuado concepto de declaraciones maliciosamente falsas, indicando qué asuntos han quedado irresueltos por la doctrina y jurisprudencia nacional.

Declaraciones maliciosamente falsas como infracción al artículo 97 número 4 del Código Tributario

Explicación de la norma y competencia del tribunal

El artículo 97 se encuentra en el Título II del Libro segundo del Código Tributario, titulado «De los apremios y de las infracciones y sanciones». Si bien este precepto enumera distintas infracciones junto a sus respectivas sanciones, en ningún momento se establece una distinción tajante entre aquellas que son meras infracciones tributarias (o administrativas), de aquellas que corresponden a infracciones de carácter penal. La razón de esto es que la mayoría de estas infracciones comparten ambos caracteres.¹

Según el artículo 105 del Código Tributario, los tribunales tributarios y aduaneros carecen de competencia para conocer de asuntos que traigan aparejada la imposición de sanciones corporales (privativas de libertad), por lo tanto, el criterio para distinguir cuándo estaremos frente a delitos penales, y cuándo a infracciones de carácter tributario, dependerá de la sanción aplicable y determinará quién conocerá del asunto.² En virtud de lo anterior, Salazar sostiene que «estaremos ante una infracción tributaria administrativa cuando la conducta antijurídica sea castigada con una sanción pecuniaria. Si la sanción es privativa de libertad, se trata entonces de un delito tributario» (2007: 35). Esta afirmación se funda en el criterio que adoptó el legislador tributario al establecer, en los artículos 105 y 161 del Código Tributario, que cualquiera de los tribunales tributarios y aduaneros solo podrá aplicar sanciones por infracción a las disposiciones tributarias que no consistan en penas privativas de libertad, además de hacer inaplicable el procedimiento administrativo sancionador del artículo 161 a las infracciones que el Código Tributario sanciona con multa y pena privativa de libertad.

Sin embargo, en el artículo 162 del Código Tributario se establece una disposición que pareciera controvertir, o por lo menos matizar, lo afirmado por Salazar, toda vez que el inciso tercero del mismo artículo le entrega al director nacional del Servicio de Impuestos Internos la potestad discrecional de optar por la vía administrativa del artículo 161, renunciando a las sanciones corporales. Por lo tanto, para saber si estamos frente a un delito de carácter penal, y si hacemos una interpretación armónica de las normas referidas, deberíamos prestar atención a las sanciones que el contribuyente imputado arriesga en el proceso, identificando: 1) si la norma en cuestión establece sanciones corporales, y 2) si el director nacional ha optado por la vía penal para su persecución —esto es, si se ha querrellado—, de modo que se sancione al contribuyente con penas privativas de libertad. Si se dan ambas situaciones juntas, entonces las

1. Véase la explicación que el profesor Alex Van Weezel hace respecto de este punto (2010: 23-27).

2. Como veremos más adelante, la importancia de esto tiene que ver con el estándar de convicción exigido para que el juez resuelva el asunto.

normas aplicables a la infracción serán las propias del procedimiento penal.³

La conducta antijurídica de presentar las declaraciones maliciosamente falsas del artículo 97 número 4 se castiga con pena de multas y presidio. Lo cual, dados los criterios expuestos anteriormente, significa que podría tratarse de una mera infracción tributaria, tanto como de un delito tributario, entendiendo este último como cualquier violación de una obligación, deber o prohibición tributaria, cometida con dolo y sancionada por la ley con una pena corporal (Salazar, 2007: 36).

De lo anterior se desprende que las declaraciones maliciosamente falsas del artículo 97 número 4 sí son equiparables al dolo, puesto que el dolo o culpa es, por regla general, un elemento constitutivo de los delitos (cualquiera sea su naturaleza) en nuestro ordenamiento y, que del tenor literal de la disposición en comento, se desprende que las declaraciones deben ser maliciosas, lo que exige un elemento de imputación subjetiva que va más allá de la culpa, para el cual se requiere algún grado de intencionalidad. En este sentido, podemos afirmar que las declaraciones maliciosamente falsas contempladas en el precepto de que se trata son infracciones de carácter tributario, pudiendo constituir delitos penales o administrativos, y consisten en aquellas que son realizadas dolosamente por el contribuyente con el objeto de inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponde.

Requisitos

Para que estemos frente a las declaraciones maliciosamente falsas del artículo 97 número 4, deben cumplirse los siguientes requisitos copulativos: 1) que se haya presentado por lo menos una declaración; 2) que esta sea falsa o incompleta; 3) que pueda inducir a la liquidación de un impuesto menor al que corresponda; y 4) que la falsedad u omisión sea maliciosa (Salazar, 2007: 77).

Tenemos entonces que no cualquier impuesto puede dar origen a esta figura en particular, sino solo aquellos sujetos a declaración y, dentro de estos últimos, solamente aquellos en que la declaración respectiva haya sido presentada por el contribuyente, por contraposición a la confeccionada (Salazar, 2007: 77).

La declaración presentada debe ser falsa, es decir, debe acreditarse que el monto declarado por el contribuyente no se condice con lo que por ley está obligado, atendido su giro, las rentas efectivamente percibidas, sus gastos, entre otros elementos de hecho. Esta circunstancia, dado que estamos frente a un procedimiento de carácter

3. Esta situación no ha estado exenta de críticas, dentro de las que destacan la del profesor Van Weezel, quien sostiene que esa norma contraviene lo señalado en el artículo 58 del Código Penal (que señala que dos o más penas copulativas deben ser considerados como grados de una misma pena), quitándole la sistematicidad y armonía al derecho penal en sede tributaria, y convirtiendo este sistema en la fuente de un «doble estatuto» (2010: 25-26).

sancionatorio, deberá ser acreditada durante el procedimiento, correspondiendo al juez la calificación pertinente.

No sería correcto inferir a partir de esta disposición que la palabra «liquidación» quiere decir aquí lo mismo que aquella descrita en el artículo 24 del Código Tributario, puesto que lo que la norma busca prevenir es el perjuicio pecuniario sufrido por el Fisco en la recaudación a causa de la actitud dolosa del contribuyente. Por lo tanto, aquí se entiende liquidación como la determinación del impuesto que el contribuyente está obligado a pagar, la cual sería mayor de estar el Servicio de Impuestos Internos al tanto de la situación efectiva del contribuyente (Salazar, 2007: 78). Además, del tenor literal de la norma se desprende que no es necesario que realmente se haya incurrido en la liquidación de un impuesto menor al que corresponde, sino solo que la declaración presentada «pueda inducir» a ello (Salazar, 2007: 78). Esto último es de relevancia, porque con ello la norma anticipa los distintos momentos del procedimiento en que puede ser hecha valer esta pretensión, siendo admisible entablarse la acción en cualquier momento entre la presentación de la declaración y la fecha límite de prescripción.⁴

Que la falsedad u omisión sea maliciosa es el elemento que determina la exigencia de que la conducta descrita debe ser dolosa. Entendiendo por dolo el «conocimiento y voluntad de realizar todos los elementos objetivos del tipo total del injusto» (Luzón, 2001: 1109). Si la conducta no es dolosa, entonces estaríamos frente a una acción negligente o culpable pero no un delito,⁵ estando el Servicio de Impuestos

4. En contra de lo que aquí se propone, Van Weezel sostiene que el tipo en comento es un ejemplo de delitos tributarios en los cuales se requiere de un resultado o, dicho en sus propios términos, en que el «perjuicio es una condición de punibilidad» (2010: 50-52). Lo anterior, sobre la base de que el cálculo de la multa se debe hacer por sobre el «valor del tributo eludido». Este planteamiento, a nuestro parecer, no sería correcto, toda vez que la disposición regula más de una manera de infringir las obligaciones tributarias —siendo perfectamente esperable que la palabra «eludido» se refiera a la generalidad de ellas—, y que dicha interpretación contravendría el tenor literal del artículo, al señalar «que puedan inducir» en lugar de que «hayan inducido». Carece de explicación lógica, a su vez, considerando que el artículo se basa en el supuesto de que el Servicio de Impuestos Internos conoce el estado de las cosas, lo que implicaría que dichas liquidaciones ya fueron revertidas y que el resultado ya se encuentra subsanado (lo que excluiría el tipo según Van Weezel). Finalmente, cabe destacar que esta contradicción entre disposiciones literales bien puede generar problemas de tipicidad en un sentido penal, abriendo la hipótesis de una ley penal en blanco. Dicha hipótesis no es aplicable cuando el asunto es tomado como una mera infracción administrativa (suponiendo que el director del Servicio de Impuestos Internos decidió optar por la vía administrativa en lugar de la penal), dado que, tal y como se explica más adelante en este trabajo, los principios del debido proceso penal no operan en materias administrativas tributarias o, por lo menos, no de manera tan estricta.

5. Entendiendo por tal tanto una infracción de carácter administrativo como un delito penal. Como se vio anteriormente, el criterio para determinar si estamos o no frente a un asunto penal es la competencia del juez para conocer de sus sanciones. Lo que quiere decir que la actitud maliciosa es compartida por ambos tipos de infracciones.

Internos facultado para liquidar el impuesto por un monto diferente al declarado por el contribuyente.

Estándar de convicción

Cuando estamos frente a delitos de carácter penal, el juez competente debe conocer del asunto en conformidad a los procedimientos presentes en el Código Procesal Penal, razón por la cual el estándar de convicción aplicable en esta clase de casos es el de más allá de toda duda razonable, que se encuentra presente en el artículo 340 del mismo texto legal. Ese precepto se refiere a los delitos en sentido genérico, por lo tanto, no cabe al juez en sede penal entrar a distinguir si la pena a aplicar es corporal o meramente pecuniaria para determinar el estándar de convicción aplicable. Dicho sea de paso, el estándar de convicción al que debe sujetarse el tribunal competente responde a las normas que rigen el procedimiento en el cual se encuentra conociendo, y no a la gravedad de la infracción ni de la sanción, por lo tanto, la discusión respecto de si se trata de una materia de carácter penal, o no, se agota en el momento en que se fija la competencia del tribunal que conoce del asunto, debiendo este sujetarse a las normas y principios que rigen su actuar dentro de cada procedimiento.⁶

Cuando la conducta consiste en una infracción de carácter administrativo, el estándar de convicción al cual se encuentra sujeto el juez no es el mismo que en materia penal, dado que no le son aplicables las normas de los procedimientos penales. Respecto a este punto en particular, la ley no especifica cuál es el estándar de convicción del cual deba servirse el tribunal para resolver el asunto. Sin embargo, parte importante de la doctrina sostiene que, dado el carácter sancionatorio de esta clase de procedimientos, sería necesario aplicar los principios del derecho penal con matices.⁷ A partir de una interpretación amplia de las disposiciones contempladas en el artículo 19 número 3 de la Constitución Política de la República, esta postura concluye que es necesario que se aplique en los procedimientos administrativos sancionatorios el principio de reserva de ley y los principios del debido proceso (Román, 2014: 200-201).

El término «con matices», que fue empleado por el Tribunal Constitucional en una sentencia de 2006 para referirse a estos asuntos, ha dado paso para que gran parte de la jurisprudencia nacional concluya que el estándar de convicción aplicable a estas materias no sería el de más allá de toda duda razonable, pero los tribunales casi

6. Esto quiere decir que no es directamente la naturaleza (penal o administrativa) de la infracción la que determina el estándar de convicción, sino que la primera determina la competencia del tribunal y el procedimiento aplicable y, como consecuencia de esto último, es que el tribunal debe sujetarse a un determinado estándar de convicción para dar por acreditada la pretensión.

7. Esta frase ha sido utilizada por la jurisprudencia nacional un sin número de veces, y encuentra su origen en la sentencia del Tribunal Constitucional rol 480-2006, considerando quinto. Dicha jurisprudencia es compartida también por Van Weezel (2010: 24).

nunca señalan cuál sería el estándar que deba seguirse.⁸ El único tribunal que ha entregado luces respecto de cuál es el estándar que se debe cumplir es el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de los Ríos, que ha establecido que «el estándar exigido en estos autos no es el de más allá de toda duda razonable, pero sí es necesario que la acreditación sea superior a la mera prevalencia».⁹ Sin embargo, el fundamento de este tribunal no descansa sobre ninguna norma de derecho positivo que permita concluir esta postura, lo cual, a nuestro parecer, hace implausible sostener que exista una regla especial que regule el estándar de convicción en materia sancionatoria tributaria.

Ni de los principios aludidos en la Constitución, ni de las normas supletorias de derecho administrativo, se puede desprender ninguna regla que soporte la necesidad de que los tribunales tributarios y aduaneros justifiquen sus decisiones con un estándar distinto al de la mera prevalencia. Sostener lo contrario implicaría distribuir los riesgos del error judicial en favor del administrado¹⁰, por razones que no se encuentran determinadas en la ley, transgrediéndose el principio de la actuación de los organismos estatales previa investidura regular, contenido en el artículo 7 de la Constitución.

En suma, podemos afirmar que cuando se trate de declaraciones maliciosamente falsas perseguidas a través de una acción de carácter penal, el estándar de convicción que deberá satisfacer el tribunal, para dar por acreditadas las circunstancias que exige el artículo 97 número 4, será el de «más allá de toda duda razonable». Cuando se trate de una acción meramente administrativa, el tribunal tributario y aduanero deberá cumplir con un estándar de «mera prevalencia».

Declaraciones maliciosamente falsas y la prescripción extraordinaria del artículo 200 inciso segundo del Código Tributario

Explicación de la norma

Como ya se anticipó, el artículo 200 inciso segundo del Código Tributario nuevamente hace mención a las declaraciones maliciosamente falsas. Pero la función que estas cumplen en dicho precepto es por completo distinta a la que hemos desarrollado en el apartado anterior. En este caso, la norma utiliza esta expresión como un requisito para hacer procedente un plazo extraordinario a la prescripción de la acción

8. Véanse las sentencias del Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso RIT: GS-14-00171-2016, RUC:16-9-0001209-1; RIT: GS-14-00172-2016, RUC: 16-9-0001210-5; RIT: ES-14-00033-2017, RUC: 17-9-0000353-6; RIT: ES-14-00098-2017, RUC: 17-9-0001129-6; RIT: ES-14-00016-2018, RUC: 18-9-0000108-4.

9. Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de los Ríos, sentencia de 2 de febrero de 2015, RIT: GS-11-00025-2014; RUC: 14-9-0001759-7. Considerando décimo quinto.

10. Tal y como explica Hugo Osorio, «cualquiera sea el estándar que se utilice, su definición no reduce las probabilidades de error, sino que asigna anticipadamente el riesgo de su ocurrencia» (2019: 191).

fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos (seis años). Más en específico, se trata de la prescripción de la facultad de la agencia tributaria para liquidar, girar y revisar cualquier deficiencia en la liquidación de los impuestos.

Dadas estas diferencias —en la funcionalidad de la disposición—, cabe preguntarse si acaso, cuando hablamos de declaraciones maliciosamente falsas en este contexto, nos referimos a las mismas que son objeto de sanción según el artículo 97 número 4 o si, más bien, se trata de asuntos diferentes.

Del tenor literal del artículo 200 inciso segundo referido se desprende que los elementos necesarios para que proceda la prescripción extraordinaria son: 1) que se trate de impuestos sujetos a declaración;¹¹ y 2) que esta no se haya presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa.

La misma norma especifica qué es lo que debe entenderse por impuestos sujetos a declaración, a saber, «aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto». Sin embargo, no queda enteramente claro qué es lo que debe entenderse por «maliciosamente», ni por «falsa».

Según la Circular 73/2001 del Servicio de Impuestos Internos, «[l]a idea que una declaración de impuestos sea falsa alude a que uno o más de los antecedentes contenidos en ella es simulado, fingido o no ajustado a la verdad de los hechos a que el mismo se refiere» (Apartado 3.8). Respecto del carácter malicioso de las declaraciones, en la misma circular se señala que la falsedad debe ser «producto de un acto consciente del declarante, quien supo o no pudo menos que haber sabido que lo declarado no se ajusta a la verdad» (Apartado 3.8). Pero esta respuesta no nos puede dejar totalmente tranquilos, puesto que, generalmente, el concepto de malicioso es utilizado por contraposición al de negligente. Y en esta circular se intenta decir que ambas situaciones son constitutivas de la malicia que menciona el artículo 200.

En un sentido similar se pronunció la Corte Suprema en 2014, estimando que el concepto de malicia contemplado en el artículo 200 del Código Tributario debe ser interpretado conforme a las reglas del derecho común —puesto que el artículo no lo define—, y «sucede que el artículo 2329 del Código Civil hace sinónimos los conceptos de “malicia” y “negligencia”, asimilando por lo tanto el dolo con la culpa o negligencia graves».¹² De esta manera, el máximo tribunal concluyó que el concepto de malicia, en este caso, responde a la culpa grave definida en el artículo 44 de Código Civil.

A nuestro juicio, ninguna de estas soluciones son satisfactorias. Sin embargo, antes de desarrollar estos puntos con mayor detenimiento, se hace necesario revisar

11. Así, tal y como explican Ugalde y García, la prescripción extraordinaria no regiría, por ejemplo, para el impuesto territorial (2008: 507).

12. Sentencia de la Corte Suprema, del 15 de octubre de 2014, rol 11444-2013. Considerando primero. Como se verá más adelante, la jurisprudencia de la Corte Suprema ha matizado levemente estos criterios, manteniéndose en los medular.

quién es el sujeto que deberá realizar la calificación de una declaración como maliciosa (y en qué contexto).

Entidad encargada de su calificación

A diferencia de las infracciones del artículo 97 número 4 del Código Tributario, para la prescripción extraordinaria, lo malicioso de una declaración es un asunto que bien puede ser determinado por el Servicio de Impuestos Internos, suponiendo que no existe resistencia del contribuyente. Hay consenso en la doctrina y la jurisprudencia respecto de que no es necesario que la malicia haya sido declarada en un procedimiento por infracciones tributarias.¹³ Sin embargo, no queda claro cuál es el verdadero significado que esto tiene en la práctica.

Pedro Massone sostiene que la calificación practicada por el Servicio de Impuestos Internos correspondería a una atribución exclusiva y excluyente, debiendo esta ser fundada, atendida su naturaleza de acto administrativo. Solo si el contribuyente demuestra su inconformidad con la fiscalización practicada a través de un reclamo, corresponderá al tribunal confirmar o dejar sin efecto dicha calificación. No obstante, la situación descrita por Massone no pareciera dar una respuesta satisfactoria a la pregunta sobre la entidad encargada de su calificación.

En primer lugar, es necesario señalar que la interpretación hecha por Massone —según la cual es facultad exclusiva y excluyente del ente fiscal calificar lo malicioso de una declaración— se basa en la interpretación armónica de los artículos 1, 18 y 19 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos y de los artículos 1, 6, 21 inciso segundo, 22 y 24 del Código Tributario.¹⁴ Pero ninguno de estos artículos se refiere a la potestad de la agencia tributaria para calificar la malicia del actuar de los contribuyentes —y menos que esta potestad sea exclusiva o excluyente—, solo hacen referencia a la potestad que tiene para girar, liquidar y tasar los impuestos que no fueron declarados adecuadamente por los contribuyentes.

Sabiendo que la prescripción de la acción de fiscalización tiene un plazo que se entiende aumentado de forma extraordinaria solo en aquellos supuestos en que el contribuyente no presente declaración o que la presentada fuera maliciosamente falsa, es claro que corresponde al Servicio de Impuestos Internos señalar los fundamentos de su actuar en el documento administrativo en que conste su actuación. Pero esto no quiere decir que la calificación de malicia haya sido practicada por el mismo

13. Véase Servicio de Impuestos Internos, 2001; Corte Suprema, 2012; Massone, 2016; Letonja, 2019.

14. Cabe agregar que la postura del profesor Massone descansa sobre el supuesto de que el plazo del artículo 200 se refiere más bien a la caducidad y no a la prescripción de la acción fiscalizadora del Fisco (Massone, 2016), lo que no parece adecuarse al tenor literal de la norma, ni a lo que ha sido asentado por la jurisprudencia.

Servicio, más bien lo que se está haciendo es señalar y fundamentar la pretensión que tiene respecto de dicho asunto, en conformidad a los principios que rigen los actos administrativos;¹⁵ pretensión que puede ser controvertida por el contribuyente mediante el procedimiento general de reclamo (entre otros recursos disponibles). Si el contribuyente no impugna dicho acto dentro del plazo establecido por la ley, entonces debe entenderse que la actuación del Fisco es procedente, pero no porque la pretensión del Servicio de Impuestos Internos haya constituido una calificación de la intención del contribuyente, sino más bien porque el derecho del contribuyente de impugnar dicha pretensión ha caducado, lo que constituiría una renuncia a la posibilidad de alegar que ha prescrito la acción del Fisco.¹⁶ En caso que el contribuyente impugne la acción fiscalizadora, corresponderá a los tribunales tributarios y aduaneros determinar si, efectivamente, la declaración del contribuyente fue maliciosa, aun cuando su falsedad no sea puesta en duda, importando la calificación positiva del tribunal una ratificación retroactiva del actuar del Servicio de Impuestos Internos.

Interpretar la norma de esta manera permite explicar también por qué no es necesario que, una vez manifestada la pretensión del Fisco respecto de la malicia del contribuyente, la agencia tributaria interponga una querrela o acción para sancionar esta conducta,¹⁷ dado que a lo largo del procedimiento de fiscalización podrían surgir otros indicios que permitan al Servicio de Impuestos Internos concluir que la declaración presentada no era maliciosa.¹⁸

También permite explicar por qué el legislador le entregó a los tribunales tributarios y aduaneros la potestad para declarar de oficio la nulidad de los actos que correspondan a revisiones efectuadas fuera de los plazos de prescripción.¹⁹ Podría darse el caso extremo en que, aun cuando el contribuyente no haya reclamado a tiempo la prescripción de la actuación del Servicio, el tribunal tributario y aduanero inter-

15. Conforme al principio de fundamentación de los actos administrativos del artículo 11 de la Ley 19.880, que establece las bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado.

16. Esta interpretación es más acorde a lo que establecen los artículos 2493, 2494 inciso segundo, 2497 del Código Civil, según los cuales, quien quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla, pudiendo renunciar tácitamente a la prescripción y debiendo aplicarse estas reglas de igual manera en favor o en contra del Estado.

17. De acuerdo con el artículo 105 inciso final del Código Tributario, el ejercicio de la acción penal es independiente de la acción de determinación y cobro de impuestos. A su vez, según el artículo 106 de ese mismo cuerpo legal, las sanciones pecuniarias podrán ser remitidas, rebajadas o suspendidas, a juicio exclusivo del director regional, si el contribuyente probare que ha procedido con antecedentes que hagan excusable la acción u omisión en que hubiere incurrido.

18. Si esta última situación se produjera, de acuerdo con lo propuesto por Massone, todo lo obrado por el Servicio de Impuestos Internos adolecería de nulidad absoluta, puesto que la caducidad no puede ser renunciada ni aun por quienes se benefician de ella.

19. Artículo 136 del Código Tributario.

prete que la caducidad del derecho a reclamar del contribuyente no constituye una renuncia tácita para alegar la prescripción, por existir otros antecedentes relativos a su conducta que le permitan concluir que su intención no era la de renunciar a ella,²⁰ por ejemplo, si el contribuyente sufrió un accidente que le impidió ejercer la acción en su debido tiempo (caso fortuito o fuerza mayor).

Asentado entonces que la facultad de calificar una declaración como maliciosamente falsa para extender el plazo de prescripción de la acción fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos, de tres a seis años, es de competencia de los tribunales tributarios y aduaneros analizaremos en mayor detalle qué es lo que estos deben entender por «maliciosamente» en el artículo 200 inciso segundo del Código Tributario.

Respecto del estándar de convicción que los tribunales tributarios y aduaneros deberán cumplir, nos remitimos a los mismos argumentos planteados para el caso del artículo 97 número 4, manifestando que no habiendo norma expresa que exija al tribunal realizar una distribución del riesgo a errar al momento de conocer de un asunto, no cabría entonces aplicar una regla diferente de la que rige en la generalidad de los procedimientos judiciales, es decir, la mera prevalencia.²¹

Revisión de las respuestas de la jurisprudencia y la doctrina

Como ya se anticipó, tanto el Servicio de Impuestos Internos como parte de la jurisprudencia de la Corte Suprema entienden que la palabra «maliciosamente» debe ser asimilada a la exigencia de dolo o negligencia grave en la declaración del contribuyente.²² Sin embargo, antes de entrar a analizar esta postura en detalle, se

20. Respecto de este punto en particular, resulta interesante revisar la sentencia del 28 de agosto de 2018 (RUC: 17-9-0000259-9. RIT: GR-14-00023-2017, dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso), en la cual se declaró que no obstante haberse girado la liquidación objeto de reclamación, la actuación del Fisco se encontraba fuera de plazo, declarando la nulidad de todo lo obrado por el SII.

21. Si bien algunos proponen que regirse por este estándar probatorio en lugar del estándar de más allá de toda duda razonable, impide resguardar las garantías de los contribuyentes (Letonja, 2019: 62). Reiteramos que esta afirmación no encuentra bases en el derecho positivo para modificar el estándar de prueba, por lo que no sería procedente estimar un estándar distinto que el de mera prevalencia.

22. Con esto hacemos alusión al fallo de la Corte Suprema citado en la nota al pie 12. Decimos «parte», puesto que en una sentencia dictada por la misma corte en 2019 —en la cual se reiteran criterios señalados en otras sentencias que corresponden a causas reservadas—, se puede observar un leve matiz a este criterio, no habiendo una referencia a las normas de responsabilidad civil, pero sí una remisión a los criterios que el mismo SII ha esbozado en la Circular 73/2001, al señalar que «se ha sentenciado que para que las irregularidades detectadas conduzcan al plazo de prescripción de seis años, se precisa de malicia, vale decir, que lo declarado al ente fiscalizador sea producto de un acto voluntario del contribuyente, que lo declarado no se ajuste a la verdad [...] Lo anterior también es el criterio del director del Servicio de Impuestos Internos, al dictaminar en el punto 3.8 de la Circular 73, del 11 de octubre de 2001, como se dijo en el fallo de primera instancia, al señalar, que para los fines del artículo 200 del Código Tributario

hace necesario precisar qué es lo que se entiende por dolo, tanto en el contexto penal como en el contexto civil, de modo que podamos descartar algunas posibles acepciones.

Malicia como dolo penal

Como ya se anticipó, el dolo penal es comúnmente entendido como el conocimiento y la voluntad de realizar los elementos que conforman el tipo del delito. De esta forma, podemos identificar en el dolo penal dos elementos distintos de la acción delictual: 1) el elemento volitivo; y 2) el elemento cognoscitivo (Figuroa y Rivera, 2016: 5). La intensidad y relevancia con que se presenten estos elementos determinará cómo se puede subclasificar el dolo que exige el tipo.

Si de la norma que tipifica el delito se desprende que es necesario que el imputado demuestre claramente su intención de cometer el delito, bastará que exista una pequeña representación de que se pueda producir el resultado lesivo para que se entiendan configurados todos los elementos del dolo (Figuroa y Rivera, 2016: 7). Esto es comúnmente llamado dolo directo o de primer grado.

Por el contrario, si la norma exige que exista un mayor conocimiento de la situación y del riesgo de producirse resultado lesivo, aunque el resultado no haya sido el esperado por el imputado, el mero hecho de producirse el resultado como consecuencia de una acción voluntaria del imputado —aunque su intención sea diferente— bastaría para dar por satisfechos los elementos del dolo (Figuroa y Rivera, 2016: 7). Esto es comúnmente llamado dolo indirecto o de segundo grado.

Finalmente, se habla de dolo eventual, cuando ni la voluntad de que se produzca el resultado lesivo ni el conocimiento certero del riesgo de que este se produzca son exigidos para que se entiendan satisfechos los elementos del dolo. Bastaría una pequeña representación de los riesgos lesivos y la voluntad de realizar una acción que lo involucre como consecuencia posible, para poder entender que la actitud del imputado fue dolosa (Figuroa y Rivera, 2016: 8).

Si entendiéramos la actitud maliciosa de presentar una declaración falsa, al tenor del artículo 200 inciso segundo, como equivalente a que esta sea dolosa en un sentido penal —situación que plantean algunos (Letonja, 2019: 46)—, entonces nos veríamos obligados a descartar el dolo eventual y el dolo indirecto, puesto que el término «maliciosamente falsa» hace alusión a una actitud en la voluntad del contribuyente al momento de presentar la declaración.

no basta que en la declaración de que se trate existan datos no verdaderos, sino que además, se requiere que esta falsedad sea maliciosa, es decir, que sea producto de un acto consciente del declarante, quien supo o no pudo menos que saber que lo declarado no se ajusta a la verdad». Sentencia de la Corte Suprema, del 6 de febrero de 2019, rol 16.619-2017.

Ahora bien, si entendiéramos que la malicia del artículo 200 en comento es equivalente al dolo directo, entonces no se explicaría por qué el legislador equiparó la ponderación de esta conducta con el simple hecho de no presentar una declaración. El hecho de que exista una fundada sospecha de que se cumplen los elementos del dolo implicaría que, en caso de que el Servicio de Impuestos Internos logre determinar que la declaración del contribuyente sugiere determinar un monto menor del impuesto debido, configuraría todos los elementos contenidos en el artículo 97 número 4 que ya hemos desarrollado, arriesgando el contribuyente penas privativas de libertad. Pero el mero hecho de no presentarlas solo constituiría una infracción administrativa, castigada con multa de cinco unidades tributarias.²³ Este trato igualitario de situaciones que, en efecto, son valoradas de manera completamente distinta por el legislador, abre nuestras sospechas del entendimiento de la malicia de estas declaraciones como una alusión al dolo directo penal.

Malicia como dolo civil

El dolo en materia civil ha sido definido de diferentes maneras por la doctrina y la jurisprudencia, dependiendo del contexto en el cual es empleado. Si bien el artículo 44 del Código Civil define el dolo como «la intención positiva de inferir injuria a la persona o propiedad de otro», buena parte de la doctrina civilista considera que, cuando estamos frente a los vicios del consentimiento, el dolo debe ser entendido como una maquinación fraudulenta realizada con el objeto de engañar a alguien (Vial, 2003: 115).

El dolo definido en el artículo 44 es bastante similar al dolo directo en un sentido penal. Se trata de una definición de dolo que hace referencia a un elemento subjetivo o psicológico presente en la acción del sujeto (Pérez, 2018: 174), es decir, un «querer [...] interno del sujeto orientado hacia el perjuicio de la persona o propiedad de otro, así como una manifestación fenoménica de dicha intención» (Pérez, 2018: 175). Si entendiéramos que la malicia que se exige en el artículo 200 inciso segundo del Código Tributario es equivalente a esta clase de dolo, nos veríamos desafiados a los mismos problemas que en materia penal. En este sentido, y aun cuando esto haya sido malentendido por gran parte de la jurisprudencia, distinguir entre ambos tipos de dolo no entregaría ninguna clase de conocimiento relevante, a menos que adoptemos la postura de la Corte Suprema ya mencionada, según la cual el dolo y la culpa grave, en materia civil, son equivalentes.²⁴ Interpretación que no parece ser fiel al tenor literal de la norma.

Por su parte, el dolo entendido como vicio del consentimiento, si bien es exigente en la especie, está más relacionado con la circunstancia de que exista un error inducido de forma intencional por la parte que lo causa. Según Víctor Vial, la formulación

23. Artículo 97 número 2 del Código Tributario.

24. Véase en nota al pie 12.

tradicional de esta clase de dolo es «un vicio del consentimiento constituido por la maquinación fraudulenta destinada a que una persona preste su consentimiento para la celebración de un acto o contrato» (2003: 115). Acorde a lo anterior, los requisitos para que esta clase de vicio se presente son: 1) que exista un engaño o artificio; 2) que se recurra a este para inducir a una persona a celebrar un acto jurídico; y 3) las maquinaciones engañosas deben tener éxito, es decir, la víctima celebra el acto a que se la indujo, acto que surge como consecuencia inmediata y directa del error provocado (Vial, 2003: 118). La gran coincidencia entre los elementos de esta clase de dolo y la situación descrita en el artículo 200 inciso segundo del Código Tributario, hacen mucho más plausible inclinarse por una interpretación parecida para fijar el alcance de la malicia en las declaraciones.²⁵

Malicia en las declaraciones

Volviendo a la interpretación del término «maliciosamente falsas» del artículo 200 inciso segundo, se puede decir que, si bien lo más parecido a esta clase de malicia que podremos encontrar es el de dolo civil, más específicamente el dolo como vicio del consentimiento, en ningún caso esto confirmaría la postura presente en la sentencia de la Corte Suprema de 2014, ni en la circular del Servicio de Impuestos Internos ya citada.

En la referida sentencia del máximo tribunal, el error estaría en considerar que el Código Civil asimila el dolo a la malicia, lo cual no solamente no parece ser correcto, sino que, incluso si lo fuera, en ese caso estaríamos hablando del dolo definido en el artículo 44, lo que tornaría su distinción en inútil.²⁶ Además, aunque la Corte Suprema estime adecuado asimilar el dolo a la negligencia en materia indemnizatoria civil, en ningún caso esto puede entenderse como una regla aplicable en materia de prescripción tributaria, considerando que: 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.

Respecto al razonamiento del Servicio de Impuestos Internos, según el cual la malicia debe entenderse como «producto de un acto consciente del declarante, quien supo o no pudo menos que haber sabido que lo declarado no se ajusta a la verdad»

25. Esto permitiría controvertir la afirmación de Van Weezel, compartida por Letonja, según la cual, la diferenciación de la «malicia» en términos civiles y penales carecería de trascendencia práctica (Van Weezel, 2010: 71; y Letonja, 2019: 47-48).

26. Dado que, como vimos, esta se refiere a un estado interno del sujeto, lo que es bastante similar al concepto de dolo penal.

(2001: apartado 3.8), consideramos que esta forma de plantearlo es, cuando menos, insuficiente.

En primer lugar, hay que reconocer que para que exista malicia, en este caso, no basta con saber que lo que se dice es falso, sino que también que la declaración sea elaborada con el objetivo de confundir o inducir a error al Servicio de Impuestos Internos. La norma no habla de que el resultado esperado por el contribuyente sea «que pueda inducir a la liquidación de un impuesto menor al que corresponda», lo que sí existe en el artículo 97 número 4 del Código Tributario, por lo que no hay una intención del resultado lesivo esperado tan definida, sino solo una intención maliciosa al presentar una declaración falsa. Dicho esto, es forzoso concluir que la intención de engañar constituiría un mínimo exigido por la norma, al incluir la necesidad de que las declaraciones sean falsas de forma maliciosa, lo que no necesariamente incluye el elemento cognoscitivo del dolo penal.

Esto explicaría por qué la circunstancia de no presentar declaración y que la presentada fuera maliciosamente falsa sean ponderadas de forma equivalente. En caso de que el Servicio de Impuestos Internos no reciba una declaración, este no tendría cómo saber si aquello fue a propósito, o si se debe a un error de buena fe. Por lo que disponer de mayor tiempo para iniciar un procedimiento de fiscalización podría contribuir a aclarar este asunto, siendo para esto necesario ampliar los plazos de prescripción. En el supuesto de que la agencia tributaria encuentre falsedad en las declaraciones del contribuyente, necesita disponer del tiempo necesario para determinar en qué medida aquella falsedad respondía a la intención de engañar a esa entidad, en cuyo caso existirían dos escenarios posibles. En el primero, el Servicio de Impuestos Internos descubre que el engaño estaba dirigido a la liquidación de un impuesto menor al debido,²⁷ siendo procedente entablar una acción penal o administrativa, dependiendo de cuán contundente sea la prueba de que disponga. En el segundo caso, el motivo del engaño sería distinto a la determinación de un impuesto menor al debido —o el ente fiscal no tiene prueba contundente para probar que esa era su intención, ni aun en sede administrativa—, frente a lo cual bastaría que se realicen los trámites pertinentes para enmendar esta falsedad.

A nuestro modo de ver, la explicación de la norma que se ofrece en el párrafo anterior es la que mejor respondería al contexto en el cual el Servicio de Impuestos Internos descubre la falsedad u omisión de las declaraciones. Esto es, una de total ignorancia de los hechos del caso, necesitando el tiempo suficiente para recopilar información y determinar si se cumplen las circunstancias ya referidas. Situación que es distinta del contexto en el cual se entabla una acción persecutoria, en la cual ya se dispone de suficiente información como para solicitar al juez medidas precautorias de la pretensión fiscal.

27. En los mismos términos que en el artículo 97 número 4 del Código Tributario.

La segunda razón que nos lleva a pensar que la postura del Servicio es inadecuada o insuficiente, es que la frase «no pudo menos que haber sabido que lo declarado no se ajusta a la verdad» (2001: apartado 3.8) sería correcta solo en la medida en que se entienda como una especie de «umbral» que el organismo debe utilizar para constituir una fuerte sospecha de malicia²⁸ al momento de iniciar un procedimiento de fiscalización, pero no si se utiliza como una forma de consagrar la culpa grave en estas materias. Los argumentos para respaldar esto último son los mismos que para la postura de la Corte Suprema en la sentencia de 2014.

En tercer lugar, hay que tener en cuenta que el resultado de la declaración maliciosamente falsa (entendida como una maquinación fraudulenta) es que el Servicio de Impuestos Internos no se pronuncie sobre aquella, discutiendo los impuestos declarados, lo cual es uno de los escasos ejemplos en que nuestro ordenamiento jurídico le entrega al silencio la calidad de declaración de voluntad (se manifiesta la conformidad de la agencia tributaria con la declaración falsa). Desde esta óptica, es por completo coherente entender estas declaraciones maliciosas como equiparables a maquinaciones fraudulentas destinadas a inducir a otro a celebrar un acto jurídico, el cual, en este caso, sería un acto unilateral y administrativo que adolecería de un vicio de la voluntad, lo que explica la pretendida ineficacia que el Servicio de Impuestos Internos alega al decidir extender el plazo para abrir una investigación.

Recapitulando, podríamos decir que, 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 jurídico²⁹ 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

28. Recordemos que las circulares permiten al director nacional impartir instrucciones generales a los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos. Por lo que esta interpretación de la malicia permitiría asegurar que estos inicien un procedimiento de fiscalización solo en aquellos casos en que se tenga seguridad de que el contribuyente quiso engañar a la entidad. Evitando, consecuentemente, que se inviertan recursos y tiempo en procedimientos que no van a prosperar. Se trataría de un umbral o, si se prefiere, un estándar de convicción de entrada al procedimiento, que debe ser cumplido por el funcionario a cargo en el SII (no por el tribunal) con arreglo a las instrucciones generales impartidas por su superior jerárquico (artículo 6 letra A número 1 del Código Tributario).

29. Para el caso del artículo 200 inciso segundo del Código Tributario, no siempre se trataría de la celebración de un acto, pero en gran parte de los eventos sí. Por ejemplo, el engaño podría inducir a una devolución de impuestos indebida, o a la liquidación de un impuesto por un monto diferente del que corresponda (liquidación en el sentido del artículo 24 del Código Tributario). Lo que está claro es que se busca que el Servicio de Impuestos Internos: 1) concuerde con la declaración presentada por el contribuyente, no ejerciendo por lo tanto su potestad fiscalizadora; o 2) determine un impuesto o una devolución diferente de la que correspondería por ley.

mediar el engaño. Las diferencias entre ambos radican principalmente en cuanto a sus efectos³⁰ y al hecho de que el artículo 200 inciso segundo del Código Tributario no exige que el engaño tenga un propósito distinto —o más específico— que el de inducir a error en términos genéricos.

Finalmente, cabe destacar que estos criterios parecen ser compartidos, en cierta medida, por la jurisprudencia reciente de la Corte Suprema, la cual ha establecido que la norma del artículo 200 inciso segundo ha de «ser aplicada restrictivamente y, por lo tanto, es imprescindible que quien la presente haya intervenido en la falsedad que se reprocha, o que a lo menos se demuestre un conocimiento de tales irregularidades y se aproveche de ellas en sus propias declaraciones, así como que la falsedad esté vinculada directamente con los tributos que se pretenden eludir».³¹

Conclusiones

A modo de conclusión, podemos decir que, si bien el término «declaraciones maliciosamente falsas» es utilizado en diferentes normas del Código Tributario, no siempre se está aludiendo a la misma circunstancia.

Las declaraciones maliciosamente falsas del artículo 97 número 4 del Código Tributario son aquellas que fueron presentadas por el contribuyente con la intención y cierto grado de conocimiento de que esta pueda inducir a la determinación de un impuesto inferior al que por ley le corresponde. Dicha infracción es constitutiva de delito, pudiendo ser sancionada por los tribunales tributarios y aduaneros con penas de multas —siempre y cuando estos determinen que la prueba aportada por el Servicio de Impuestos Internos prevalece sobre la aportada por el contribuyente—, o por los tribunales con competencia en lo penal, con penas de multas y/o privativas de libertad, siempre que estos determinen, más allá de toda duda razonable, la culpabilidad del contribuyente imputado.

Por su parte, las declaraciones maliciosamente falsas contempladas en el artículo 200 inciso segundo del Código Tributario son aquellas que fueron presentadas por el contribuyente con la intención de engañar al Servicio de Impuestos Internos, para que este realice, o se abstenga de realizar, cualquier clase de acto de relevancia jurídico/tributaria a partir de una errónea representación de los hechos sometidos a su conocimiento. Esta clase de declaraciones traen aparejadas la consecuencia de hacer aplicable la prescripción extraordinaria de la acción fiscalizadora del Servicio,

30. El dolo como vicio del consentimiento permite declarar nulos los actos de que se trate (artículo 1458 del Código Civil), mientras que, según el artículo 108 del Código Tributario, las infracciones a las obligaciones tributarias no producirán nulidad de los actos o contratos en que ellas incidan.

31. Causa 1619/2014, del 29 de enero de 2015. Véase también el considerando séptimo de la sentencia citada en la nota al pie 20.

pudiendo este revisar, liquidar y girar toda clase de impuestos sujetos a declaración. Es competencia de los tribunales tributarios y aduaneros calificar la malicia en la falsedad de las declaraciones, debiendo determinarse si la prueba en que se funda la pretensión del organismo fiscal predomina por sobre la aportada por el contribuyente, en el contexto de un procedimiento general de reclamaciones, fundado en la prescripción de la potestad del Servicio. En caso de que el tribunal le dé la razón, todo lo obrado por este último hasta antes de la interposición del recurso se entenderá plenamente válido. Por su parte, será deber de esa agencia tributaria indicar los hechos que funden su pretensión al momento de iniciar un procedimiento de fiscalización que no cumpla con los plazos ordinarios del artículo 200 inciso primero del Código Tributario. Lo anterior, en virtud del principio de fundamentación de los actos administrativos que exige el artículo 11 inciso segundo de la Ley 19.880.

Para finalizar, cabe mencionar que, no obstante ambas disposiciones tienen sus diferencias, esto no quiere decir que no exista relación alguna entre ambas. Es un desafío pendiente, tanto para la doctrina como para la jurisprudencia tributaria, determinar en qué casos ambas declaraciones están relacionadas y en qué casos no.

Referencias

- FIGUEROA, Ignacio y María Francisca Rivera (2016). «La prueba del dolo ejemplificada en un caso de responsabilidad penal del fabricante de productos defectuosos». Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. Disponible en <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/142737>.
- LETONJA, Alexander (2019). «Consideraciones para la aplicación de la prescripción extintiva extraordinaria en las obligaciones tributarias». Actividad formativa equivalente a tesis para optar al grado de magíster en Derecho Tributario, Universidad de Chile. Disponible en <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/178022>.
- LUZÓN, Diego (2001). «Dolo y dolo eventual: reflexiones». En Luis Alberto Arroyo Zapatero e Ignacio Berdugo Gómez de la Torre (directores). Homenaje al dr. Marino Barbero Santos «in memoriam» (pp. 1109-1134). Cuenca: Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha/Ediciones Universidad Salamanca.
- MASSONE, Pedro (2016). *Principios de Derecho Tributario, Tomo 3*. Santiago: Thomson Reuters.
- OSORIO, Hugo (2019). «Carga de la prueba y estándar probatorio en los procedimientos sancionatorios tributarios». *Revista de Estudios Tributarios*, 21: 185-207.
- PÉREZ, Diego (2018). «Renovación del derecho por vía hermenéutica: el caso del dolo civil». *Revista de Derecho*, 18: 165-182.
- ROMÁN, Cristián (2014). «El Debido Procedimiento Administrativo Sancionador». *Revista de Derecho Público*, 71: 183-214.
- SALAZAR, Maxi (2007). «Sistemática de la teoría del delito en relación con el artículo

97 n° 4 del Código Tributario». Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. Disponible en <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/113216>.

UGALDE, Rodrigo y Jaime García (2008). «Plazos de prescripción en materia tributaria». *Revista de Actualidad Jurídica*, 18: 499-518.

VAN WEEZEL, Alex (2010). *Delitos tributarios*. Santiago: Editorial Jurídica.

VIAL, Víctor (2003). *Teoría general del acto jurídico*. Santiago: Editorial Jurídica.

Agradecimientos

El autor agradece las observaciones del profesor Sergio Endress Gómez, de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile y de su equipo docente del curso de Clínica Tributaria, por los comentarios, que sirvieron para la preparación inicial de este trabajo. Asimismo dedica esta investigación a la memoria del profesor Juan Manuel Baraona.

Sobre el autor

SEBASTIÁN CAÑAS OLIGER es egresado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile. Fue ayudante alumno *ad honorem* del Departamento de Ciencias del Derecho de esa misma universidad. Su correo electrónico es sebastiancanas2@gmail.com.

La *Revista de Derecho Económico* es un esfuerzo editorial de profesores del Departamento de Derecho Económico de la Universidad de Chile y de juristas externos que presentan ideas y reflexiones surgidas de sus investigaciones. La revista publica artículos sobre aspectos jurídicos relacionados con microeconomía, macroeconomía, políticas económicas, orden público económico, libre competencia, regulación de servicios públicos, derecho del consumidor, derecho bancario, derecho del mercado de valores, derecho tributario, contabilidad, comercio y finanzas internacionales, derecho del medioambiente y recursos naturales, derecho minero, derecho de aguas, derecho de la energía, derecho internacional económico, análisis económico del derecho y otras temáticas afines.

DIRECTOR

Rafael Plaza Reveco

EDITOR GENERAL

Jaime Gallegos Zúñiga

COMITÉ EDITORIAL

José Manuel Almudí Cid, Universidad Complutense, España
Luciane Klein Vieira, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Brasil
Rodrigo Polanco Lazo, Universidad de Berna, Suiza

COLABORADORES

Octavio Aguayo Gajardo
Macarena González Born

SITIO WEB

revistaderechoeconomico.uchile.cl

CORREO ELECTRÓNICO

jgallegos@derecho.uchile.cl

LICENCIA DE ESTE ARTÍCULO

Creative Commons Atribución Compartir Igual 4.0 Internacional



La edición de textos, el diseño editorial
y la conversión a formatos electrónicos de este artículo
estuvieron a cargo de Tipografía
(www.tipografica.io).