

## **LA INOBSERVANCIA AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE LA LEY N° 19.880, REALIZADO POR LA VI DIRECCIÓN DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS ANTE LA PÉRDIDA DE DOCUMENTACIÓN TRIBUTARIA PREVISTA EN EL INCISO PRIMERO DEL N° 16 DEL ARTÍCULO 97 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

**David Alejandro Ortúzar Cornejo**

Magíster en Dirección y Planificación Tributaria. Universidad de Talca.  
Postítulo Derecho Penal profundizado Universidad Diego Portales.  
Postítulo Derecho Penal Económico y de la Empresa Universidad Diego Portales.  
Diplomado en Tributación Empresarial Avanzado Universidad de Chile.  
Abogado. Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de Talca.  
Profesor de la cátedra de Derecho Económico Escuela de Derecho, Sede Machalí,  
Universidad de Aconcagua.  
Profesional Experto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de O'Higgins.  
Correo electrónico: dortuzar@tta.cl - davidortuzarc@gmail.com.

**Resumen:** Desde hace un tiempo y de oficio, sendos fallos emanados del Tribunal Tributario y Aduanero de la región de O'Higgins han sido uniformes en confirmar la infracción al procedimiento administrativo sancionatorio previo realizado en particular, por la VI Dirección del Servicio de Impuestos Internos, en el ejercicio de su potestad sancionatoria al conocer sobre la pérdida y/o inutilización no fortuita de los libros de contabilidad o documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto contenida en el inciso primero del numeral 16 del artículo 97 del Código Tributario, por cuanto dicha autoridad tributaria, ha sustentado el procedimiento en base a normas reglamentarias propias y/o sin sujetarse a la ley N°19.880 sobre Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado, lo cual transforma el acto administrativo sancionatorio en ineficaz para la aplicación de multas y sanciones respecto a la infracción administrativa en cuestión.

**Palabras claves:** Pérdida y/o inutilización, no fortuita, procedimiento administrativo sancionatorio, Ley N°19.880, ineficacia del acto administrativo.

## 1. INTRODUCCIÓN

Hasta la fecha, los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros, creados por la Ley N° 20.322, conociendo las reclamaciones realizadas por contribuyentes sancionados administrativamente por el Servicio de Impuestos Internos (en adelante el “Servicio” o el “S.I.I.”), a través del procedimiento especial para la aplicación de ciertas multas previsto en el artículo 165 del Código Tributario, en relación a la infracción del inciso primero del N° 16 del artículo 97 del Código Tributario, solo se limitaba a verificar la existencia o no del “caso fortuito” en virtud de que la gran mayoría de las alegaciones de los contribuyentes iban dirigidas en ese sentido. Obviamente, lo anterior contaba con numerosas excepciones, en cuanto los contribuyentes con una asesoría jurídica técnica concedora del Derecho Administrativo Sancionador, argumentaban que el procedimiento administrativo previo realizado por el Servicio, para calificar la pérdida no fortuita en relación a la infracción contemplada en el inciso primero del N° 16 del artículo 97 N° 16 del Código Tributario, <sup>1</sup> carecía de fundamentación de conformidad lo establece la ley 19.880 sobre Bases de los Procedimientos Administrativos.<sup>2</sup>

En este sentido, y a través de este sencillo trabajo y sin animo alguno de hacer una referencia negativa en particular a la labor de la autoridad tributaria en particular de la Región de O’Higgins, ya que las Circulares del Servicio se aplican uniformemente en todas las Direcciones Regionales del país, no podemos dejar de pronunciarnos en razón de la trascendencia que podría tener para un sin número de contribuyentes la consolidada jurisprudencia del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de O’Higgins, que a nuestro juicio, va por la senda correcta al no sancionar y por tanto, absolver a los contribuyentes imputados por la infracción del inciso primero del artículo 19 N° 16 del Código Tributario por la trasgresión a la Ley N°19.880 de Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado, otorgándole al acto administrativo un carácter ineficaz para sancionar al contribuyente.

---

1 Norma que sanciona la pérdida o inutilización no fortuita de los libros de contabilidad o documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto, contenían una serie de vicios

2 Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía causa RIT ES-08-00090-2015, 23 de enero de 2016.

## 2. ANTECEDENTES NORMATIVOS DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA

Para una mejor comprensión del lector y con el fin que este se familiarice con la norma y la conducta sancionada objeto de este trabajo, se debe tener presente que el N° 16 del artículo 97 del Código Tributario establece la siguiente infracción a saber:

*“La pérdida o inutilización no fortuita de los libros de contabilidad o documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto, se sancionará de la siguiente manera:*

*a) Con multa de una unidad tributaria mensual a veinte unidades tributarias anuales, la que, en todo caso, no podrá exceder de 15% del capital propio; o*

*b) Si los contribuyentes no deben determinar capital propio, resulta imposible su determinación o aquél es negativo, con multa de media unidad tributaria mensual hasta diez unidades tributarias anuales.”*

*Se presumirá no fortuita, salvo prueba en contrario, la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos mencionados en el inciso primero, cuando se dé aviso de este hecho o se lo detecte con posterioridad a una notificación o cualquier otro requerimiento del Servicio que diga relación con dichos libros y documentación. Además, en estos casos, la pérdida o inutilización no fortuita se sancionará de la forma que sigue:*

*a) Con multa de una unidad tributaria mensual a treinta unidades tributarias anuales, la que, en todo caso, no podrá exceder de 25% del capital propio; o*

*b) Si los contribuyentes no deben determinar capital propio, no es posible determinarlo o resulta negativo, la multa se aplicará con un mínimo de una unidad tributaria mensual a un máximo de veinte unidades tributarias anuales.*

*“La pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos mencionados en el inciso primero materializada como procedimiento doloso encaminado a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, será sancionada conforme a lo dispuesto en el inciso primero del N° 4° del artículo 97 del Código Tributario<sup>3</sup>.*

---

3 Dicha norma sanciona con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo las declaraciones maliciosamente

*En todos los casos de pérdida o inutilización, los contribuyentes deberán:*

*a) Dar aviso al Servicio dentro de los 10 días siguientes, y*

*b) Reconstituir la contabilidad dentro del plazo y conforme a las normas que fije el Servicio, plazo que no podrá ser inferior a treinta días.*

*El incumplimiento de lo previsto en el inciso anterior, será sancionado con multa de hasta diez unidades tributarias mensuales.*

*Para los efectos previstos en los incisos primero y segundo de este número, se entenderá por capital propio el definido en el artículo 41, N° 1°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente al inicio del año comercial en que ocurra la pérdida o inutilización.*

*En todo caso, la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad suspenderá la prescripción establecida en los incisos primero y segundo del artículo 200, hasta la fecha en que los libros legalmente reconstituidos queden a disposición del Servicio<sup>4</sup>.*

Una vez revisada y transcrita la norma, adscribimos a lo señalado por don Pedro Massone, quien indica que el citado artículo comprende tres infracciones tributarias; dos infracciones administrativas y un delito<sup>5</sup>. No podemos dejar de mencionar que dicha clasificación no es pacífica en la doctrina tributaria nacional, ya que los autores Rodrigo Ugalde y Jaime García sostienen que esta norma describe cuatro conductas o hipótesis sancionables<sup>6 7</sup>, lo que es refutado por Massone quien sostiene que lo que para ellos *constituye una*

---

incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas.

4 El texto actual fue establecido por la Ley N° 20.125 de 18 de octubre de 2006.

5 **MASSONE PARODI, Pedro.** 2010. Infracciones Tributarias. Segunda edición. Santiago, Editorial LegalPublishing, 407p. La pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos mencionados en el inciso primero materializada como *procedimiento doloso encaminado a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto*, dada su sanción corresponde a un simple delito.

6 **UGALDE PRIETO, R y GARCIA ESCOBAR, J.** 2006. "Análisis de las infracciones contenidas en el nuevo numeral 16 del artículo 97 del Código Tributario". Gaceta jurídica N° 317 pág: 30-41.

7 **UGALDE PRIETO, R y GARCIA ESCOBAR, J.** 2008 "Curso sobre delitos e infracciones Tributarias" tercera edición. Santiago. Editorial LegalPublishing.142p.

“tercera infracción” no es para nosotros sino una modalidad agravada de la primera “infracción” que ellos mencionan.<sup>8</sup>. La tercera infracción a que alude Massone y sostienen Ugalde y Garcia, dice relación con lo preceptuado en el inciso segundo del 97 N°16 del Código Tributario, que presume no fortuita la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos mencionados en el inciso primero, cuando se dé aviso de este hecho o se lo detecte con posterioridad a una notificación o cualquier otro requerimiento del Servicio que diga relación con dichos libros y documentación, lo cual para Massone, tal como se ya ha señalado, es un modalidad agravada de la pérdida o inutilización descrita en el inciso primero del ya tanta veces citado artículo, toda vez que las hipótesis de ambas son sustancialmente iguales y la diferencia radicaría solo en la prueba y la sanción.

En cuanto a la hipótesis que nos ocupa en el presente trabajo como es la pérdida o inutilización no fortuita descrita en el inciso primero del artículo 97 N°16 del Código Tributario, debemos señalar que nos encontramos en presencia de una infracción administrativa (sancionadas con multa) en la que existe un deber impuesto al contribuyente, que se denomina “de conservación”<sup>9</sup>. Para que la conducta del contribuyente sea digna de reproche, la pérdida de la documentación tributaria indicada en la norma debe tener el carácter de “no fortuita”; en otras palabras, si existe dolo o culpa en la conducta, nacerá la respectiva infracción, por lo que a *contrario sensu*, ante la ausencia de aquellos y siendo fortuita no procederá sanción alguna.

Un tema no baladí en la materia atendida el grado de culpabilidad de esta infracción administrativa es lo que involucra al termino o concepto de “no fortuito”. El código del ramo no nos entrega una definición, descripción o referencia de lo que se debe entender por “no fortuito”. Teniendo presente lo anterior, debemos estar a lo dispuesto en el artículo 2° del Código Tributario en cuanto a la aplicación y supletoriedad del Derecho Común,<sup>10</sup> en lo que no regula y previene la norma tributaria, y en la especie, debiendo acudir

---

8 MASSONE PARODI, Pedro. Ver Ob. Cit. p 407.

9 Artículo 17 inciso segundo del Código Tributario “..Los libros de contabilidad deberán ser llevados en lengua castellana y sus valores expresarse en la forma señalada en el artículo 18, **debiendo ser conservados por los contribuyentes**, junto con la documentación correspondiente, mientras esté pendiente el plazo que tiene el Servicio para la revisión de las declaraciones...”

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

necesariamente a la definición del artículo 45 del Código Civil<sup>11</sup>, que ha sido recogida pacíficamente por la jurisprudencia tributaria.<sup>12</sup>

Sin perjuicio de lo anterior, para Massone el término “no fortuito” ya tantas veces aludido no es el que exige y refiere al artículo 45 del Código Civil, sino que estima que basta que el “extravió o inutilización sea “fortuito”, que suceda inopinada y casualmente, sin haber pensado en ello, o sin esperarlo”<sup>13</sup>. En este sentido Massone hace especial referencia a la acepción natural y obvia de la palabra “fortuito” que le otorga la RAE, descartando, por tanto, centrar el énfasis en la imprevisibilidad y la irresistibilidad a la que se ve expuesto el afectado según ordena el artículo 45 del Código Civil.

Complementando lo anterior, el mismo autor nos ilustra en relación a que el propio Servicio de Impuestos Internos en una Circular posteriormente derogada, señaló lo que debía considerarse por pérdida o inutilización “fortuita”. En efecto, la Circular a la que se refiere el autor, corresponde a la Circular N° 36, de 31 de mayo del año 2000, la cual al regular consideraba que la pérdida o inutilización fortuita es aquella que *ocurre casualmente, sin la voluntad del contribuyente, quien ha debido adoptar los cuidados razonables y necesarios para el resguardo de sus libros y documentación.*<sup>14</sup>

A nuestro juicio, en relación a que la exégesis del término “fortuito”, compartimos y adscribimos en plenitud a lo señalado por Massone en cuanto al sentido natural y obvio de la acepción “fortuita”, toda vez que, si el legislador hubiese estimado otorgarle un matiz de gradualidad idéntico al que previene en el artículo 45 del Código Civil, lo habría establecido expresamente al señalar a que la pérdida obedecía a un “caso fortuito o fuerza mayor” tal como lo hizo en el nuevo artículo 60 quater del Código Tributario, relativo a las materias para la fiscalización del correcto cumplimiento tributario de los contribuyentes.

---

11 Artículo 45 del Código Civil “Se llama fuerza mayor o caso fortuito el imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público, etc.

12 Por todas en este sentido. Sentencia de 06 de julio de 2017 del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Biobío Causa RIT ES-19-00110-2016, “Parra Ormeño con S.I.I.”

13 **MASSONE PARODI, Pedro.** Ver Ob. Cit. P 414.

14 Servicio de Impuestos Internos. Circular N°36, 31 de mayo del año 2000, derogada por circular N° 1, de 2 enero 2004.

### **3. DE LA POTESTAD SANCIONATORIA DEL S.I.I ANTE LA PERDIDA DE DOCUMENTACIÓN TRIBUTARIA PREVISTA EN EL INCISO PRIMERO DEL N° 16 DEL ARTÍCULO 97 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

Despejado lo anterior en cuanto a la adecuada interpretación de la norma, se hace necesario dilucidar como ha actuado el Servicio, en su rol de órgano instructor y resolutorio de índole administrativo, respecto al ilícito del inciso primero del artículo 19 N° 16 del Código Tributario a través de la potestad sancionatoria que le entrega el legislador en dicha fase administrativa.

#### **3.1 Análisis del procedimiento administrativo sancionatorio efectuado por el Servicio de Impuestos Internos ante la pérdida y/o inutilización de documentos**

##### ***3.1.1 Consideraciones generales de la potestad sancionatoria***

La potestad sancionadora de ciertos órganos a los cuales se la ha dotado, tiene su fundamento en la competencia para reprimir las transgresiones de las normas en un ámbito cuya competencia ha sido encomendada a la Administración. En la esfera del Derecho Administrativo Sancionador la doctrina ha manifestado deficiencias en nuestro ordenamiento jurídico, que ha conllevado a cierto vacío legal.

En este sentido anterior, y adhiriendo lo que sostiene el profesor Eduardo Cordero Quinzacara “Nuestro ordenamiento se ha caracterizado por la ausencia de una normativa general, contando sólo con una heterogénea y dispersa legislación sectorial, producto de una regulación nacida al amparo de alguna contingencia y con distinta intensidad regulatoria. En efecto, mientras que en algunos casos sólo se menciona un tipo genérico y se entrega a los órganos de la Administración su aplicación, en otros se regula en todos sus extremos el procedimiento sancionatorio y los criterios que se deben seguir para hacer efectiva la responsabilidad de los infractores. No existe una vinculación ni tronco común entre una y otra manifestación del poder punitivo de la Administración. Por tal razón, el recurso a los principios generales ha encontrado en esta materia un campo fértil, atractivo y necesario para dotar de uniformidad, razonabilidad y de criterios comunes de solución en un ámbito de la actuación administrativa que estaba totalmente huérfano de un tratamiento teórico general y de pautas de actuación necesarias para la propia Administración y los tribunales de justicia.”<sup>15</sup>.

---

15 CORDERO QUINZACARA, Eduardo. 2014. “Los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración en el derecho chileno”. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso XLII. pp: 399 - 439.

¿Cuáles serían los principios sobre los cuales se construye el Derecho Administrativo Sancionador ante la ausencia de fuentes que sirven de fundamento? Tanto la doctrina como la jurisprudencia ha decantado que entre los principios aplicables al Derecho Administrativo Sancionador encontramos los principios de legalidad, tipicidad, culpabilidad, proporcionalidad y presunción de inocencia, “*ne bis in idem*”<sup>16</sup> y prescriptibilidad.<sup>17</sup>

A su vez, dentro de los principios procedimentales distinguiremos entre el procedimiento previo, legal, justo y racional, dentro del cual se entiende comprendido el derecho a la defensa jurídica, la presunción de inocencia y el acceso a la justicia.<sup>18</sup> De lo expuesto anteriormente fluye incontrarrestablemente que toda sanción administrativa exige un procedimiento administrativo previo, el cual debe cumplir como exigencias mínimas, como son la determinación de la infracción, la responsabilidad y la correlativa sanción, materializadas mediante un acto administrativo.

Cabe señalar que la entrada en vigencia de la Ley N°19.880 del año 2003, que establece las Bases De Los Procedimientos Administrativos Que Rigen Los Actos De Los Órganos de la Administración del Estado permitió no sólo contar con un procedimiento administrativo general y supletorio, sino también un conjunto de principios que inciden directamente en los procedimientos administrativos especiales, dentro de los cuales se encuentran los procedimientos sancionadores. En relación a este tema lo abordaremos en los números siguientes, pero era necesario hacerlo presente previamente para entender la dinámica procedimental seguida por el Servicio de Impuestos Internos una vez que esta ley entró en vigencia.

### ***3.1.2 Procedimiento administrativo sancionador utilizado por el Servicio de Impuestos Internos anterior a la vigencia de Ley N°19.880 en relación a la pérdida y/o inutilización de documentos descrito en el inciso primero del inciso primero del artículo 19 N°16 del Código Tributario***

En este sentido, el sustento normativo procedimental utilizado por el S.I.I para la sustanciación de la contravención del inciso primero del artículo 19 N° 16 del CT

---

16 Este principio está constituido por la prohibición de que una misma persona sea juzgada y/o sancionada dos veces por un mismo hecho.

17 VERGARA BLANCO, Alejandro. 2004. “Esquema de los principios del derecho administrativo sancionador, en Revista de Derecho DE Universidad Católica del Norte N° 11, pp: 137-147

18 CORDERO QUINZACARA, Eduardo. 2014. “Los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración en el derecho chileno”. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso XLII. 409p.

y ante la ausencia de una Ley que regule los procedimientos sancionatorios, se circunscribe a la aplicación de la Circular N° 36 de 31 de mayo de 2000, – derogada posteriormente por la Circular N° 1 del año 2004 – y cuya relevancia sustancial, se basaba en que a través de ésta, no sólo ilustraba a todos los estamentos de la autoridad tributaria lo que debía calificarse por pérdida o inutilización fortuita, sino que también describía una serie de circunstancias concomitantes para calificar la pérdida que podemos resumir, a saber:

- a) Naturaleza de los hechos que concomitaron en la pérdida o inutilización: Acción del hombre o correspondieron a hechos naturales; hechos imprevistos o si, por el contrario, eran razonablemente previsibles por el contribuyente de emplearse una mediana diligencia, participación al propio contribuyente o a terceros.
- b) Lugar en que se encontraba la documentación al momento del hecho; domicilio particular, laboral etc.
- c) Persona que resguardaba la documentación al acaecimiento del hecho: el propio contribuyente, la resguardaba el contador, etc.
- d) Si el hecho de la pérdida o inutilización puede “perjudicar” la acción fiscalizadora del Servicio.
- e) Tipo de contribuyente.
- f) Si se empleó la debida diligencia en el resguardo de la documentación. Este punto se encuentra estrechamente ligado a los anteriores. Debe tenerse presente para ello que el cuidado exigible a cada contribuyente dependerá de la importancia de sus negocios, de la clase de documentos que maneja o emite.
- g) Antigüedad del hecho.

Además, la Circular N°36 del 2000 impartía instrucciones a sus fiscalizadores, grupo jurídico, jefes de grupo, entre otros funcionarios, respecto al procedimiento a seguir ante el hecho que un contribuyente perdiera y/o inutilizare los libros de contabilidad o documentos; reglamentando las formas para que dicho contribuyente pudiese dar el aviso o autodenunciarse sobre la referida pérdida y/o inutilización, para que posteriormente el Director Regional fundamentara su declaración calificando de “fortuita” o de “no fortuita”

### ***3.1.3 Procedimiento administrativo sancionador utilizado por el Servicio de Impuestos Internos posterior a la vigencia de Ley N° 19.880 ante la infracción del inciso primero del artículo 19 N°16 del CT***

Una vez entrada ya en vigencia la Ley N° 19.880 el año 2003 a partir del día 02 de enero de 2004, el Servicio de Impuestos Internos, emitió la Circular N° 1/2004, derogando así la Circular N° 36/2000, reformulando completamente el procedimiento administrativo a seguir en lo que respecta a la infracción en estudio, eliminando todo vestigio de un procedimiento administrativo sancionador que contenía la Circular N° 36.

Sin embargo, la actividad legislativa tributaria introdujo un nuevo texto a fin de modificar el numeral 16° del artículo 97 del Código Tributario, a través de la Ley N° 20.125 de 2006, por lo cual se modificó la Circular N° 1 del 2004, a través de la nueva Circular N°58 de 19 de octubre del 2006, la cual estableció nuevos parámetros y denominaciones y nuevas tablas de sanciones y condonaciones por las infracciones contempladas en los incisos 1° y 2° del N°16, del artículo 97 del Código Tributario.

De la lectura simple de estas nuevas Circulares, y cotejándola con la Circular N° 36 del año 2000, se puede apreciar en primer lugar que estas no delimitan o definen que se debe entender como una pérdida no fortuita como tampoco los elementos que debían tenerse presente al momento de resolver la calificación de fortuita o no fortuita tal como lo realizaba la extinta Circular N°36. Asimismo, tampoco las nuevas circulares ilustraban de una manera diáfana y predeterminada, cómo debían proceder administrativamente los funcionarios del Servicio en el ejercicio de su potestad sancionatoria la solicitud de los contribuyentes de aviso o auto denuncia de pérdida y/o inutilización de la documentación tributaria. Aún más, el tenor de la Ley N° 20.125 no contemplaba la alternativa de que el Director Regional declarara fortuita la pérdida administrativamente como lo hacía el texto antiguo, lo cual se pudo soslayar a través de la facultad que el artículo 6 letra B N° del Código Tributario le otorga al Director Regional<sup>19</sup>.

Existe plena claridad que las Circulares emitidas por la autoridad administrativa son dirigidas a los contribuyentes, así como a los funcionarios del SII acerca del criterio que se aplicará en el cumplimiento de una ley, especialmente en relación a interpretación administrativa de esta. Sin embargo, creemos que en muchas ocasiones la autoridad tributaria al no contar con un procedimiento administrativo

---

19 UGALDE PRIETO, R y GARCIA ESCOBAR, J. 2008 “Curso sobre delitos e infracciones Tributarias” tercera edición. Santiago. Editorial LegalPublishing.157p.

regulado legalmente, opta por seguir sus propias directrices emanadas de las Circulares, obviando la existencia de una normativa de general aplicación para la Administración Pública, y de carácter supletorio frente a los procedimientos especiales establecidos por ley, como es la Ley 19.880, tal como expondremos a continuación.

#### **4. INOSERVANCIA DE LA LEY N°19.880 POR PARTE DE LA VI DIRECCIÓN REGIONAL DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS ANTE LA INFRACCIÓN DEL INCISO PRIMERO DEL N°16 DEL ARTICULO 97 DEL CODIGO TRIBUTARIO**

Sostienen ciertos autores, que la Ley N° 19.880 en su aplicación al interior de la autoridad tributaria fue resistida en un principio, otorgándole un orden de prelación preferente a su propia normativa reglamentaria sin atender a la Ley base a la cual debían apegar su actuar.<sup>20</sup>.

Normativamente es un hecho indubitado que la autoridad tributaria debe desempeñar sus funciones dentro del marco jurídico establecido por el legislador en las diversas

---

20 **PONTIGO DONOSO, Marco Antonio.** 2016 “¿Existen límites al ejercicio de las nuevas facultades de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos?: Una Mirada a la Ley N° de Reforma Tributaria N° 20.780”. Memoria para el grado de Magíster en Derecho Público. Santiago. Universidad FinisTerra, 107p.

Pontigo señala que: “...este cuerpo normativo, que considero, es de capital importancia para el estudio de nuestra tesina, le dedicaremos algunos varios párrafos más, por cuanto su aplicación, en un comienzo, fue notoriamente resistida, sin justificación por el Servicio, actitud que cambió radicalmente, como a continuación demostraremos.

Pasaron largos años, desde que esta ley entrara en vigencia, para que el Servicio entendiera que le era oponible y aplicable a todas sus actividades (interpretativas, fiscalizadoras y sancionadoras) y, por lo tanto, comprender que debía sujetarse a ella sin más, como cualquier otro órgano de la Administración del Estado.

A modo de ejemplo concreto, el SII, dictó el 16 de junio de 2004, la Circular N°32, que denominó del siguiente modo: “Implementa la vía de la reconsideración administrativa como etapa previa al procedimiento de reclamo de avalúos, fijados en la tasación general agrícola, a través del formulario N° 2827.” **Es decir, ya había transcurrido un año desde la entrada en vigencia de la Ley N°19.880, y el Servicio establece un nuevo procedimiento administrativo-tributario, sin atender a la ley base.**

**Es sintomático de la actitud de resistencia demostrada por la administración tributaria**, por cuanto esta Circular, que implementó, es decir, que creó un nuevo procedimiento al interior del Servicio, para la reconsideración administrativa y reclamación subsidiaria, a través del formulario N° 2827 ..... no hizo ninguna, ni la más mínima alusión o referencia a la Ley administrativa en estudio.

leyes dictadas al efecto, de acuerdo a los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República de Chile. Así, lo ha reconocido ex profeso el Servicio de Impuestos Internos a través de la Circular N°41 de 26 de julio del año 2006, mediante la cual se regularon los derechos de los contribuyentes en sus relaciones y procedimientos ante el señalando en lo pertinente:

*“En consecuencia, la eficacia de un procedimiento administrativo tributario supone que tanto los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos como los contribuyentes, se desenvuelvan irrestrictamente dentro del marco jurídico general previsto por el legislador. Este marco legal se encuentra establecido en la Ley N° 19.880 sobre Bases de los procedimientos administrativos que rigen los Actos de la Administración Pública, en la Ley N° 18.834 sobre Estatuto Administrativo, la Ley N° 18.575 Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado y por cierto en el D.L N°830 sobre Código Tributario. Estas Leyes, por la vía de establecer derechos a los contribuyentes, permiten asegurar la correcta administración, fiscalización y legalidad en el cumplimiento de toda obligación tributaria.”<sup>21 22</sup>*

A pesar de tal solemne declaración, y tal como hemos ido decantando en el presente trabajo, hemos evidenciado que ante la hipótesis contemplada en el inciso primero del N° 16 del artículo 97 N° 16 del CT, relativa a la pérdida o inutilización no fortuita de los libros de contabilidad o documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto, la VI Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, a nuestro juicio en virtud de los antecedentes conocidos y que expondrán en el siguiente acápite, ha sujetado su procedimiento administrativo a lo regulado por sus propias Circular vigente que corresponde en la especie a la N° 58 de 2006, la cual no otorga elementos mínimos que permitan arribar a un concepto, idea o directriz, del sentido o significado del carácter de “no fortuito” de una pérdida de documentación y menos aún un procedimiento reglado y claro al que deban sujetarse sus funcionarios para su calificación., el cual en estricto rigor debiese ser ante el silencio o vacío procedimental, el que corresponde a la ley 19.880.

---

21 Servicio de Impuestos Internos. Circular N°41 de 2016. En línea. <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2006/circu41.htm>> [consulta: 3 de diciembre de 2018.]

22 Recientemente la Circular N°34 de junio de 2018, que Imparte instrucciones relativas al procedimiento de reposición administrativa establecido en el artículo 123 bis del Código Tributario, modificado por la Ley N° 21.039 refrenda lo anterior en cuanto a que en lo no regulado expresamente por el Código Tributario, el procedimiento que trata la presente Circular se rige por lo dispuesto en la Ley N° 19.880, que establece las Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado, siendo particularmente importante la aplicación de los principios de celeridad, economía procedimental, imparcialidad, transparencia y no formalización.

No debemos olvidar que, dentro del Derecho Administrativo Sancionador, nos encontramos con ciertos principios de naturaleza procedimental, es decir, aquellos que rigen y orientan el procedimiento administrativo sancionador. Así lo ha entendido el Tribunal Constitucional en cuanto a las garantías de un racional y justo procedimiento (artículo 19 N° 3 de la Constitución Política) se aplican no sólo en el ámbito judicial sino que también es una condición que se debe exigir en el marco del procedimiento administrativo<sup>23</sup>. Cabe recordar que por lo demás, la entrada en vigencia de la Ley N° 19.880 ha permitido contar no sólo con un procedimiento administrativo general, sino también con un conjunto de principios que inciden directamente en los procedimientos administrativos especiales, dentro de los cuales se encuentran los procedimientos sancionadores.<sup>24</sup> Corolario de lo anterior y tal como señalamos en las consideraciones generales, el principio del racional y justo procedimiento al cual deben sujetarse los órganos del estado, implican un conjunto de garantías reconocidas por nuestra jurisprudencia constitucional<sup>25</sup> y son: a) Toda sanción administrativa exige un procedimiento administrativo previo. b) El procedimiento administrativo debe estar regulado por la ley y c) El derecho a la defensa jurídica como exigencia constitucional dentro del procedimiento sancionador.

La relevancia jurídica de estas garantías reside en varios sentidos, como el hecho que las sanciones administrativas no se pueden aplicar lisa y llanamente de plano

---

23 Así, entre otras, en la sentencia causal N°437 de 2005, sostuvo que “en lo concerniente al fondo o sustancia de toda diligencia, trámite o procedimiento, cualquiera sea el órgano estatal involucrado, trátase de actuaciones judiciales, actos jurisdiccionales o decisiones administrativas en que sea, o pueda ser, afectado el principio de legalidad contemplado en la Constitución, o los derechos asegurados en el artículo 19 N° 3 de ella, comenzando con la igual protección de la ley en el ejercicio de los atributos fundamentales”. Además, éstos “rigen lo relativo al proceso racional y justo, cualquiera sea la naturaleza, el órgano o el procedimiento de que se trate, incluyendo los de índole administrativa, especialmente cuando se ejerce la potestad sancionadora o infraccional” (considerando 17°). En la sentencia rol N° 616, de 2007, declara que la garantía del debido proceso “se encuentran establecidas en relación con el ejercicio de la función jurisdiccional, independiente del órgano que la ejerza. De suerte tal, que no sólo los tribunales, propiamente tales, formen o no parte del Poder Judicial, ejercen jurisdicción, sino que también lo hacen otros órganos, como algunos que incluso integran la Administración del Estado, al resolver situaciones jurídicas que afecten a las personas y sus bienes” (considerando 18°). En el mismo sentido, la sentencia rol N° 808, de 2008, afirma que “tanto los órganos judiciales como los administrativos cuando han de resolver un asunto que implique el ejercicio de la jurisdicción, han de hacerlo con fundamento en el proceso que previamente se incoe, el que ha de tramitarse de acuerdo a las reglas que señale la ley, la que siempre, esto es sin excepción alguna, ha de contemplar un procedimiento que merezca el calificativo de racional y justo” (considerando 7°).

24 **CORDERO QUINZACARA, Eduardo**. 2014. “Los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración en el derecho chileno”. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso XLII. 431p.

25 **CORDERO QUINZACARA, Eduardo**, Ver Op. Cit. 431p. Idéntico a la nota al pie anterior.

por la autoridad administrativa y aun cuando exista un control judicial a posteriori ello no justifica la ausencia de un procedimiento administrativo racional y justo por parte de la autoridad<sup>26</sup>. Más aún, como lo ha sostenido el Tribunal Constitucional, aunque existan vacíos en la regulación de un procedimiento sancionador especial, se debe aplicar de forma supletoria lo dispuesto por la Ley N° 19.880, satisfaciéndose de esta manera las exigencias de racionalidad y justicia a las que todo órgano administrativo debe ajustarse en sus actuaciones, lo que hace concluir sobre la existencia de un debido proceso administrativo que tiene aplicación supletoria en los procedimientos administrativos sancionadores<sup>27</sup>.

A la luz de lo anterior creemos firmemente, que el Servicio de Impuestos Internos de la Región de O'Higgins --y con la convicción a lo largo y extenso de todas las Direcciones Regionales del país -- no habrían adecuado su actuar a la Ley N° 19.880, ante la pérdida no fortuita de la documentación tributaria descrita en el inciso primero del N° 16 del artículo 97 del Código Tributario, basando su ejercicio de la potestad sancionatoria en su reglamentación interna materializada a través de Circulares, lo cual a nuestro parecer claramente vulneraría el principio de legalidad y el derecho a un procedimiento administrativo previo racional y justo. Esta afirmación tan categórica tiene su génesis a raíz de un caso particular que conoció y resolvió el año 2016 el Tribunal Tributario y Aduanero de la región de O'Higgins ante la pérdida de documentación tributaria, en el cual se le exigió al Servicio la irrestricta aplicación de la Ley N° 19.880 ante el ejercicio de su potestad sancionatoria, sin que el reclamante en este caso, haya evidenciado en sus peticiones y alegaciones una vulneración a dicha normativa, como se expone a continuación.

## **5. UNA CORRECTA APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN DE LA LEY N° 19.880. LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE LA REGIÓN DE O'HIGGINS**

Entre octubre del año 2016 y agosto de 2018, el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Libertador Bernardo O'Higgins ha dictado ocho sentencias definitivas tramitadas conforme indican los artículos 165 del Código Tributario, absolviendo a los contribuyentes ante la presunta infracción al inciso primero del

---

26 Sobre el particular, Sentencia Tribunal Constitucional de 31 de agosto de 2008, Rol N° 747.

27 TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE CHILE. Sentencia rol N° 771, de 19 de junio de 2007.

artículo 97 número 16 del mismo Código del ramo.<sup>28</sup> Cabe hacer presente como un dato relevante, que, de las ocho sentencias definitivas ya individualizadas en el pie de página, dos de estas no fueron impugnadas por el órgano fiscalizador a través del recurso de apelación, certificándose en cada caso su ejecutoriedad.

Por otra parte, las seis restantes, cinco de estas fueron apeladas ante la Ilustrísima CORTE de Apelaciones de Rancagua sólo en lo relativo a la parte resolutive que condenó en costas a la autoridad, por lo que se desprende con mediana claridad que la entidad fiscal no encontró los argumentos necesarios para desvirtuar los fundamentos expuestos en lo resolutive de las sentencias, que no sólo acogieron el reclamo de los contribuyentes sino que consideraron pertinente, ante las evidentes vulneraciones a una serie de procedimientos y principios condenar en costas al Servicio, al estimar que no tenían motivo plausible para litigar. La situación anterior varío con la última causa conocida por el Tribunal -y que aún se encuentra pendiente su apelación ante la Corte de Apelaciones respectiva- en que haciéndose cargo respecto de los argumentos relativos a la infracción de la ley N° 19.880, considera que el Tribunal yerra en su interpretación dado el carácter supletorio de la ley

Tal como se esbozó en el acápite anterior, el año 2016 el Tribunal en cuestión, conoció un reclamación de una contribuyente --sin asesoría jurídica-- en contra de una Denuncia de Infracción de junio de 2016, emitida por el Servicio de Impuestos, quien dijo haber sido víctima de un robo de su domicilio, oportunidad en que le habrían sustraído dinero, especies, mercaderías y el libro de balances anuales, sin que diera aviso oportuno y dentro de los plazos que exige la norma, siendo multado por ello. Además fue objeto de una multa por la pérdida en sí misma, manifestando la contribuyente que su actuar no fue negligente, ya que la pérdida del Libro, se debió a un hecho fortuito, un robo, el que fue denunciado en la Policía de Investigaciones.<sup>29</sup>

Siguiendo los postulados expuestos anteriormente en relación a la aplicación irrestricta de los principios de naturaleza procedimental dentro del Derecho

---

28 **TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE LA REGIÓN DEL LIBERTADOR BERNARDO O'HIGGINS:** Sentencias causas RUC 16-9-0000513-3, RIT ES-19-00016-2016, "Rodríguez Durán con S.I.I."; RUC 16-9-0001419-1, RIT ES-19-00039-2016, "Severino Valdés con S.I.I."; RUC 17-9-0000331-5, RIT ES-19-00004-2017, "Inversiones Casablanca S.A con S.I.I."; RUC 17-9-0000332-3, RIT ES-19-00005-2017, "Agrícola VamjerLtda con S.I.I"; 17-9-0000333-1, RIT ES-19-00006-2017, "Global LogisticsInvestments S.A con S.I.I", RUC 17-9-0000334-K, RIT ES-19-00007-2017 "KAF S.A., con S.I.I"; RUC 17-9-0000352-8, RIT ES-19-00009-2017, "Servicios Agrosupport Limitada con SII." y RUC 18-9-0000075-4, RIT ES-19-00007-2018, "O'Higgins Sadp con SII."

29 Sentencia causa RUC 16-9-0000513-3, RIT ES-19-00016-2016, "Rodríguez Durán con S.I.I."; ver en [http://www.tta.cl/web\\_tta/index.php/datos-del-tta/jurisprudencia](http://www.tta.cl/web_tta/index.php/datos-del-tta/jurisprudencia)

Administrativo Sancionador, el Tribunal Tributario y Aduanero de O'Higgins reconoce expresamente que la dictación en sede administrativa, de la denominada Acta de Denuncia de Infracción, es el resultado del ejercicio de una potestad pública sancionatoria, que en doctrina se conoce como el Derecho Administrativo Sancionador, el cual es una manifestación y aplicación del *Ius Puniendi* del Estado, por lo que es lógico y necesario aplicar los principios inspiradores del orden penal contemplados en la Constitución Política de la República, específicamente en el numeral 3° de su artículo 19, así como los descritos y contenidos en los Tratados Internacionales como el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos, de forma tal de otorgar una debida y efectiva tutela jurisdiccional a los derechos de las personas.

El Tribunal hace hincapié que los contribuyentes imputados en las diferentes causas, en concreto, están amparados por las normas y principios constitucionales y legales que inspiran y ordenan la institución jurídica del debido proceso, y por ende, serán sujetos a la aplicación, entre otros, del principio de culpabilidad del cual, a su vez, deriva el principio de presunción de inocencia, acompañado de los principios de legalidad o juridicidad, de tipicidad, derecho a defensa, etc; por lo que será, en consecuencia, el Servicio de Impuestos Internos el que deberá probar la efectividad de la comisión de la infracción administrativa denunciada, de conformidad a un procedimiento legalmente tramitado

En relación al procedimiento administrativo legalmente tramitado, el Tribunal estableció como jurisprudencia que *“dicha calificación jurídica, que integra y completa la infracción—refiriéndose a la del inciso primero del 97 N° 16 del Código Tributario—, sin la cual no se configura el ilícito denunciado, emana y es consecuencia directa e inmediata de un procedimiento administrativo sancionador que es escrito, debidamente razonado y motivado, regulado íntegramente por la Ley N°19.880 sobre Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado”*.<sup>30 31</sup>

---

30 Por todas en este sentido. Considerando décimo noveno, Causa RUC 16-9-0001419-1, RIT ES-19-00039-2016, “Severino Valdés con S.I.I.

31 De esta manera expresa el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de O'Higgins expresa que sobre el ejercicio de la potestad administrativa sancionadora que posee el Servicio de Impuestos Internos, no cabe duda que al no existir normas expresas en el Código Tributario sobre un procedimiento que aplicar, en sede administrativa, debe recurrirse supletoria y necesariamente a lo dispuesto en la Ley N°19.880 citada. Esta opinión surge de revisar, entre otra jurisprudencia, la que emana de las sentencias del E. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE CHILE dictadas en las causas rol N° 244 (1996); roles N° 479 y N° 480 (2006); roles N° 747 y 783 (2007); de revisar los dictámenes de la CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA N°14.751/2005, N° 34.407-2008, N°49.968-2008, N° 26.738-2009 y N° 37.325-2010; y de la opinión de los profesores Cristian Román Cordero, en su artículo “El Debido

Con el fin de robustecer la doctrina que estaba dejando asentada en sus sentencias, en cuanto a que la autoridad tributaria tiene un deber de respetar y ajustar su actuar a la Ley N° 19.880, el Tribunal toma a modo ejemplar, el Ordinario N°169 de 20 de junio de 2013 emanado por el propio órgano fiscalizador, suscrito por don Claudio Ambiado Araya en su calidad de, entonces, Director Regional Metropolitana Santiago Oriente, –paradojalmente hasta reciente data Director Regional de Rancagua, donde declaró correctamente en el punto 2, lo siguiente: ” Al respecto, me permito informar a Ud., que el Servicio de Impuestos Internos (SII) es un organismo público fiscalizador,... []. Se encuentra regido por el Código Tributario (Decreto Ley N° 830 de 1974. Publicado en el D.O.<sup>32</sup> de 31 de diciembre de 1974), la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos (Decreto con Fuerza de Ley N° 7, de Hacienda, de 30 de septiembre de 1980. Publicado en el D. O. de 15 de octubre de 1980) que determinan como debe desarrollar sus funciones, y sus procedimientos deben ajustarse a la normativa vigente, en particular, a la Ley N° 19.880, de 2003, que “Establece Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los actos de los Órganos de la Administración del Estado.”

A la luz de todo lo expuesto, el Tribunal apuntó como doctrina transversal en sus fallos, que en el caso que el contribuyente diese aviso o se autodenunciara por la pérdida y/o inutilización “no fortuita” de sus antecedentes contables, el Servicio de Impuestos Internos, aplicando la Ley N°19.880, cuando ha examinado y ponderado en sede administrativa, los antecedentes aportados por el propio contribuyente en el procedimiento administrativo sancionador a través de un resultado de un proceso administrativo serio desarrollado conforme a la Ley, donde se distinguen tres fases: *Iniciación, instrucción y resolución final*<sup>33</sup>, que concluye con un acto administrativo igualmente fundado o motivado y que el Tribunal lo identifica como el “Acta de Denuncia de Infracción”, por lo que si la calificación de “no fortuita”, que debe hacer imperativamente el Servicio de Impuestos Internos no es asentada o no es fundada en el correcto y completo desarrollo del procedimiento que impone la Ley N°19.880, simplemente ésta no existe, y de ello deriva, que no existe ilícito infraccional.

---

Procedimiento Administrativo Sancionador” publicado en la Revista de Derecho Público/ v o l . 7 1, Universidad de Chile y Alejandro Vergara Blanco, en su artículo “Esquema de los Principios del Derecho Administrativo Sancionador” Revista de Derecho Universidad Católica del Norte.

32 En adelante, D. O. corresponde a la abreviación de Diario Oficial.

33 Ver artículo 18 Ley 19.880 Bases De Los Procedimientos Administrativos Que Rigen Los Actos De Los Órganos De La Administración Del Estado

Al realizar un análisis pormenorizado se puede extraer que, en todas las causas individualizadas, el Tribunal concluyó que existió una vulneración flagrante de la Constitución Política de La República y de la Ley N°19.880, especialmente en cuanto respeto al principio de legalidad.

En este sentido y clarificando lo expuesto anteriormente (y por todos los fallos citados), en los autos caratulados "*Agrícola Vamjer Ltda con SII*";<sup>34</sup> el actor dedujo reclamo por considerar que no resultaba procedente la calificación de no fortuita hecha por el Servicio de Impuestos Internos, respecto de la pérdida parcial de documentación contable y tributaria, verificada en razón de un incendio ocurrido el 29 de enero de 2017, en las dependencias en donde se encontraban los documentos, en este caso en poder de su contadora, en un edificio conocido como Palacio Riesco, que contaba con diversas medidas de seguridad, como guardias y monitoreo de alarmas de robo, fractura, incendio y humo. En este caso el Servicio estimó calificar de no fortuita la pérdida de antecedentes que afectó al reclamante, en razón de que tales antecedentes se encontraban en un domicilio distinto al declarado e informado ante el Servicio.

El Tribunal, sin entrar a considerar las alegaciones del reclamante respecto al caso fortuito<sup>35</sup> y en un análisis de oficio y previo, forma luego de revisar la prueba del SII, especialmente el reverso o continuación del documento denominado Formulario 3238 de Aviso de Pérdida -*que se adjunta para una mejor comprensión* del lector-, pudo concluir que, frente a la auto denuncia por pérdida de documentación, efectuada por el actor en febrero de 2017, la autoridad -estimando que el aviso se hizo dentro de plazo y antes de requerimiento- concluyó y determinó con fecha 7 de marzo de 2017, que la pérdida o inutilización fue no fortuita. Luego, en el mismo formulario -en su parte resolutive- dispuso, mediante la elección de uno de los tres casilleros pre-impresos del formulario, que debía levantarse y notificarse acta de denuncia que calificaba la inutilización de Facturas por el Jefe de Unidad como no fortuita.

A modo de ilustración para las partes, el Tribunal exhibió en su fallo la imagen del formulario, para apreciar más claramente lo expuesto.

---

34 Tribunal Tributario y Aduanero de la región del Libertador Bernardo O'Higgins. Sentencia causa RUC 17-9-0000332-3, RIT ES-19-00005-2017, de 18 de octubre de 2017.

35 Cabe señalar que en todos los fallos citados el tribunal no consideró las alegaciones vertidas por los contribuyentes en su libelo, sino que de oficio y con solo la prueba aportada por el SII, ante las evidentes vulneraciones descritas, considero absolver a los contribuyentes.

(USO EXCLUSIVO S.I.I.)

2.- FUNCIONARIO RECEPTOR DE LA DENUNCIA O FISCALIZADOR INFORMANTE.

Denuncia  Autodenuncia Fecha 10/02/2017

*Fojas concuerda y sete 57.*

3.- RESOLUCIÓN DEL JEFE DEL DEPARTAMENTO REGIONAL DE FISCALIZACIÓN, RESOLUCIÓN N° \_\_\_\_\_ DE LA UNIDAD.

3.1.- Capital Propio Tributario \$ 9.657.805.007,0  indeterminable

3.2.- Aviso: Dentro del plazo  SI  No Antes de Requerimiento  SI  No

3.3.- Publicación: Procede  SI  No Se efectuó  SI  No

Diario: \_\_\_\_\_ Fechas:

3.4.- Reconstitución de la Contabilidad:  SI  No

3.5.- Pérdida o inutilización  Fortuita  No Fortuita

3.6.- Infracción  Levisima  Leve  Menos Grave  Grave

Resuelvo: Fecha: 07/03/2017

Archívense los antecedentes Fecha:

Reconstitúyase previamente la contabilidad

Levántese y notifíquese acta de denuncia (sólo con los antecedentes se concluye que la pérdida o inutilización es no fortuita)

3.7.- Fundamentos que justifiquen la calificación de indeterminable del capital propio: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

4.- OBSERVACIONES: LEVANTADO ACTA DE DENUNCIA POR LA DENUNCIA NO INUTILIZACION DE  
PRECIOS DE SERVIDOS, LÍNEA CONTINUA DE TIRAJOS Y MAPA TITULADOS SIN SERVIDO. CULTRAYO.  
CONO INUTILIZACION NO FORTUITA. EL AMBITO DE COBERTURA SE PUEDE EN SU DOMINIO DEJARLO  
AL DESISTIDO POR EL CONTINUA EN LA BASE DE DATOS DE S.I.I.  
ACTA FIRMADA POR LOS OFICIALES DE LA UNIDAD  
INTERVENIA ELECTRONICA 29/10/2016

De esta manera en el considerando noveno de la sentencia citada, el Tribunal concluyó que entre la fecha de la autodenuncia (10 de febrero de 2017) y la fecha en que se resolvió por la autoridad que la pérdida tenía el carácter de no fortuita (7 de marzo de 2017), **no hubo actuación alguna de la autoridad ni menos una relativa a la apertura de un periodo de prueba.** (Lo destacado es nuestro). En este contexto advierte el Juez Tributario y Aduanero, en el marco de lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley N°19.880, que si la autoridad estimó no abrir un periodo de prueba, necesariamente debió haber sido porque le constaban los hechos invocados por el contribuyente en el Formulario 3238 de “Aviso – Informe – Pérdida – Inutilización de Documentos”, esto es, que con fecha 29 de enero de 2017 por incendio y efectos del agua utilizada por parte de bomberos se dañaron e inutilizaron los registros y documentos individualizados en el formulario. Lo anterior, dado que, de lo contrario, si no le constaban, necesariamente debió abrir un término de prueba a la luz de la norma del artículo 35 antes referido, por un plazo no superior a 30 días ni inferior a 10 días.<sup>36</sup>

Una vez que el Tribunal confirmó los hechos que originaron la emisión del acto reclamado, revisó, cuáles fueron los fundamentos que le permitieron arribar al Servicio de Impuestos de la VI Dirección Regional de Rancagua, para calificar de “no fortuita”, la pérdida informada por el actor, lo cual lo expresa en su considerando décimo, cuyo extracto en lo pertinente se, se trae a colación, a saber;

*DECIMO: En primer lugar, al revisar la pieza de fojas 99, y especialmente el punto N°3, relativo a la resolución del Jefe del Departamento Regional de Fiscalización respectivo se determinó que la pérdida fue “No fortuita”, sin invocar razón o argumentación alguna, salvo únicamente lo referido en la parte resolutive propiamente tal, en que se contiene un “ticket” en cuadro con la siguiente leyenda:*

*“Levántese y notifíquese acta de denuncia (sólo con los antecedentes se concluye que la pérdida o inutilización es no fortuita)”*

De esta manera el Tribunal concluyó que ni en el acto por el cual la autoridad calificó la pérdida como “no fortuita”, ni en el acto reclamado (Acta de Denuncia), se cumplieron a cabalidad con las normas de la Ley N°19.880, especialmente las contenidas en los artículos 11, 16 y 41 del referido cuerpo legal. Estas

---

36 Ver Considerando Noveno. Sentencia causa RUC 17-9-0000332-3, RIT ES-19-00005-2017, de 18 de octubre de 2017. Agrícola VamjerLtda con S.I.I.

normas citadas por el Tribunal previenen que los hechos y fundamentos de Derecho deben siempre expresarse en aquellos actos que afecten los derechos de los particulares sea que los limiten, restrinjan, priven de ellos, perturben o amenacen su legítimo ejercicio, así como aquellos que decidan o resuelvan el asunto y que se pronuncian sobre los medios de comprobación ofrecidos por el contribuyente, y las razones de porque estos son improcedentes o innecesarios. Por tanto, el acto administrativo debe fundamentarse razonablemente tanto en la legislación vigente como en los hechos concretos debidamente probados y ponderados, teniendo en cuenta todas las circunstancias que confluyen en la situación sometida a su decisión. Lo anterior, implica que necesariamente la administración tributaria de exponer de modo claro y evidente los fundamentos de hecho y de derecho en que sustenta su actuar y las decisiones que adopta en un determinado acto administrativo.

Sin perjuicio que esto va más allá del tema central del presente trabajo, no deja de ser de suma importancia lo señalado por el Tribunal en el citado fallo, en marco de lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley N°19.880<sup>37</sup> que dice relación con la fase probatoria existente en el procedimiento administrativo. En este sentido, expuso el Tribunal Tributario y Aduanero que, si la autoridad estimó no abrir un periodo de prueba, necesariamente debió haber sido porque le constaban los hechos invocados por el contribuyente en el Formulario 3238 de “Aviso – Informe – Pérdida – Inutilización de Documentos. Llevando a la interrogante, ¿Cuál sería entonces la necesidad o motivo de abrir un periodo de prueba?

Concluyó el Tribunal, que al ser la pérdida una situación de hecho, necesariamente debe ser objeto de prueba y por ende si la autoridad tributaria en el ejercicio de su acción sancionadora fiscalizadora, no le constan los hechos señalados por el contribuyente que le permitiesen presumir fundadamente que el contribuyente no empleó la debida diligencia en la custodia de su documentación y que, consecuentemente, la pérdida o inutilización es, de algún modo, imputable a su obrar, debe de oficio abrir un término probatorio para la realización de las actividades probatorias necesarias para la completa determinación de los hechos.

---

37 Artículo 35 de la Ley N° 19.880. Prueba. Los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento, podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho, apreciándose en conciencia. Cuando a la Administración no le consten los hechos alegados por los interesados o la naturaleza del procedimiento lo exija, el instructor del mismo ordenará la apertura de un período de prueba, por un plazo no superior a treinta días ni inferior a diez, a fin de que puedan practicarse cuantas juzgue pertinentes. El instructor del procedimiento sólo podrá rechazar las pruebas propuestas por los interesados cuando sean manifiestamente improcedentes o innecesarias, mediante resolución motivada.

Es decir, es deber del órgano administrativo respetar los actos de iniciación, instrucción y finalización, debidamente fundados, y desarrollado conforme al inciso 2° del artículo 35 y demás normas de la Ley N°19.880.<sup>38</sup>

## 6. CONCLUSIONES

- a) De una atenta lectura fluye la circunstancia de 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. 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.
- b) No obstante, de considerar a nuestro juicio que las construcciones normativas e interpretativas del Servicio de Impuestos Internos a través de Circulares no pueden constituir fuente legal y suplir la tarea del legislador en cuanto a la producción de normas sancionatorias toda vez que estaría afectando el Principio de Legalidad, no existe ninguna Circular actual del Servicio que enuncie o proponga a lo menos una definición o remisión del adjetivo o carácter “no fortuito”, los elementos para determinar y considerar los motivos de la pérdida y/o inutilización o un procedimiento administrativo para cursar denuncias por infracción contemplada en el inciso primero del N° 16 del artículo 97 del Código Tributario. Sobre el particular ante el vacío legal en relación al procedimiento administrativo sancionador, necesariamente se debe aplicar de forma supletoria lo dispuesto por la Ley N° 19.880, satisfaciendo de esta manera las exigencias de racionalidad y justicia.
- c) El procedimiento administrativo sancionador previo, incoado actualmente en sede administrativa por el Servicio de Impuestos Internos de la VI Dirección Regional y su acto administrativo terminal, que es el acta de denuncia de infracción, incurre en una manifiesta ilegalidad que atenta contra el carácter de orden público de las normas regulatorias, al constatar de manera indubitada que la autoridad tributaria no se ha sometido a los mandatos superiores, contenidos en los artículos 6°, 7° y 19 N°3 inciso 6 de la Constitución Política

---

38 Por todas en este sentido ver considerando vigésimo Sentencia de 23 de agosto de 2017, causa RUC 17-9-0000352-8, RIT ES-19-00009-2017, caratulada “Servicios Agrosupport Limitada con SII.”, seguida ante el Tribunal Tributario y Aduanero de la región del Libertador Bernardo O’Higgins.

que le ordenan al Servicio someter su accionar a la forma prescrita en la Ley, como tampoco ha respetado la Ley N°19.880 en su total extensión al no considerar la citada como la norma supletoria ante el silencio y/o vacíos en el procedimiento administrativo descrito anteriormente. Por lo tanto, los resultados de dicho proceso de calificación de “no fortuita” carecen de valor jurídico para sostener una pretensión sancionatoria por el ilícito descrito, afectando, por tanto, derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes, lo cual no solo podría ser reclamado vía el procedimiento especial de reclamación de multas del artículo 165 del Código Tributario, sino que también, a nuestro juicio, podrían perfectamente reclamarse a través de una acción de Nulidad de Derecho Público de los actos administrativos que sean materia de relación tributaria o aduanera, contenida en el N° 8 del artículo 1 de la Ley 20.322.

- d) Corolario de lo anterior, especialmente la aplicación en sede administrativa de las normas y principios jurídicos que conforman el Debido Proceso, en especial el Principio de Legalidad, no cabe duda alguna que el Servicio de Impuestos Internos en conocimiento de una infracción del inciso primero del numeral 16 del artículo 97 del Código Tributario, tiene el deber de desarrollar un procedimiento administrativo sancionatorio previo, escrito, debidamente razonado, y respetando dentro de este procedimiento racional las fases de *iniciación, instrucción y resolución final* ordenados por la Ley N°19.880 sobre Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado, a fin de calificar si la pérdida y/o inutilización es “no fortuita”. Lo anterior, implica que necesariamente la administración debe exponer de modo claro y evidente los fundamentos de hecho y de derecho en que sustenta su actuar y las decisiones que adopta en un determinado acto administrativo, siendo del todo insuficiente reducir este proceso intelectual legal y resolutivo a la mera confirmación de datos en casilleros pre-impresos de un formulario predeterminado y que se pudo observar en este trabajo.
- e) De este modo y en base a la doctrina emanada de la jurisprudencia del Tribunal Tributario y aduanero de la región de O’Higgins, el contribuyente sancionado puede enarbolar como defensa o alegación en el reclamo tributario impetrado ante el *Tribunal –en forma conjunta con su teoría del caso en relación a lo fortuita de la pérdida de documentación tributaria–*, la ineficacia del acto administrativo acusatorio denominado *Acta de denuncia de Infracción*” en el marco de la infracción del inciso primero del artículo 97 N° 16 del Código Tributario, en base a que el Servicio de Impuestos Internos en el ejercicio de su potestad sancionatoria en la fase administrativa previa, incurre en graves omisiones o deficiencias desde el punto de vista constitucional y legal del Derecho Administrativo Sancionador.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA CHILE, Decreto 100 de 1980 del MINISTERIO SECRETARÍA GENERAL DE LA PRESIDENCIA.

CÓDIGO TRIBUTARIO, Decreto Ley 830 del MINISTERIO DE HACIENDA.

CIRCULAR N° 36 de 2000, N° 1 de 2004, N° 58 de 2006 y N° 41 de 2016 del Servicio de Impuestos Internos.

CORDERO QUINZACARA, Eduardo. 2014. “Los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración en el derecho chileno”. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso XLII. pp: 399 - 439.

LEY N° 19.880 de 2003 sobre Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado.

MASSONE PARODI, Pedro. 2010. Infracciones Tributarias. Segunda edición. Santiago, Editorial LegalPublishing, 407p.

ORDINARIO N° 169 de 2013 del Servicio de Impuestos Internos.

PONTIGO DONOSO, Marco Antonio. 2016 “¿Existen límites al ejercicio de las nuevas facultades de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos?: Una Mirada A La Ley N° De Reforma Tributaria N° 20.780”. Memoria para el grado de Magíster en Derecho Público. Santiago. Universidad Finis Terrae, 107p.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE CHILE. Sentencia rol N° 771, de 19 de junio de 2007.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE CHILE. Sentencia rol N° 747, de 31 de agosto de 2008.

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE LA REGIÓN DEL LIBERTADOR BERNARDO O'HIGGINS: Sentencias causas RUC 16-9-0000513-3, RIT ES-19-00016-2016, “Rodríguez Durán con S.I.I.”; RUC 16-9-0001419-1, RIT ES-19-00039-2016, “Severino Valdés con S.I.I.”; RUC 17-9-0000331-5, RIT ES-19-00004-2017, “Inversiones Casablanca S.A con S.I.I.”; RUC 17-9-0000332-3, RIT ES-19-00005-2017, “Agrícola VamjerLtda con S.I.I; 17-9-0000333-1, RIT ES-19-00006-2017, “Global LogisticsInvestments S.A con S.I.I” RUC 17-9-0000334-K, RIT ES-19-00007-2017 “KAF S.A., con S.I.I” y RUC 17-9-0000352-8, RIT ES-19-00009-2017, “Servicios Agrosupport Limitada con SII.” RIT ES-19-00007-2018, “O'Higgins Sadp con SII.”.

UGALDE PRIETO, R y GARCIA ESCOBAR, J. 2006. “Análisis de las infracciones contenidas en el nuevo numeral 16 del artículo 97 del Código Tributario”. Gaceta jurídica N° 317 pág: 30-41.

UGALDE PRIETO, R y GARCIA ESCOBAR, J. 2008 “Curso sobre delitos e infracciones Tributarias” tercera edición. Santiago. Editorial LegalPublishing.142p.

VERGARA BLANCO, Alejandro. 2004. “Esquema de los principios del derecho administrativo sancionador, en Revista de Derecho de la Universidad Católica del Norte N° 11, pp: 137-147.