



2021

REPÚBLICA DE CHILE
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sentencia

Rol 9852-2020

[17 de noviembre de 2021]

REQUERIMIENTO DE INAPLICABILIDAD POR
INCONSTITUCIONALIDAD RESPECTO DEL ARTÍCULO ÚNICO,
NÚMERO 3°, DE LA LEY N° 18.320, QUE ESTABLECE NORMAS QUE
INCENTIVAN EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

EMPRESA NANDWANI LIMITADA

EN EL PROCESO ROL N° 112.322-2020, SEGUIDO ANTE LA CORTE SUPREMA

VISTOS:

Con fecha 1 de diciembre de 2020, Empresa Nandwani Ltda., ha presentado un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo único, número 3°, de la Ley N° 18.320, que Establece Normas que Incentivan el Cumplimiento Tributario, en el proceso Rol N° 112.322-2020, seguido ante la Corte Suprema.

Precepto legal cuya aplicación se impugna

El texto de los preceptos impugnados dispone:

“Ley N° 18.320

ARTICULO UNICO. *El ejercicio de las facultades del Servicio de Impuestos Internos para examinar la exactitud de las declaraciones y verificar la correcta determinación y pagos mensuales de los impuestos contemplados en el decreto ley 825, de 1974, sólo podrá sujetarse a las siguientes normas:*





(...)

3°. El Servicio se entenderá facultado para examinar o verificar todos los períodos comprendidos dentro de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200° del Código Tributario cuando, con posterioridad a la notificación señalada en el N° 1°, el contribuyente presente declaraciones omitidas o formule declaraciones rectificatorias por los períodos tributarios mensuales que serán objeto de examen o verificación conforme a dicho número; en los casos de términos de giro; cuando se trate de establecer la exactitud de los antecedentes en que el contribuyente fundamente solicitudes de devolución o imputación de impuestos o de remanentes de crédito fiscal; en los casos de infracciones tributarias sancionadas con pena corporal, y cuando el contribuyente, dentro del plazo señalado en el N° 1°, no presente los antecedentes requeridos en la notificación indicada en dicho número.

(...)"

Síntesis de la gestión pendiente y del conflicto constitucional sometido al conocimiento y resolución del Tribunal

Indica la requirente que impugna el artículo único, numeral 3°, de la Ley N° 18.320, respecto de una gestión pendiente que actualmente se sustancia ante la Corte Suprema a través de recurso de casación en el fondo interpuesto contra la sentencia que dictó la Corte de Apelaciones de Punta Arenas que, en lo apelado, mantuvo la sentencia dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Magallanes al confirmar liquidaciones de impuestos y actos administrativos que fueran impugnados, rechazando las reclamaciones que la requirente interpuso en dicha sede.

Señala que la aplicación concreta de la anotada disposición contraviene la Constitución en las garantías de igualdad ante la ley y no discriminación arbitraria, y del debido proceso en su dimensión de justo y racional procedimiento, garantías previstas en los numerales 2° y 3° del artículo 19 de la Carta Fundamental.

Para fundar los conflictos de constitucionalidad, explica antecedentes de la Ley N° 18.320, referidos a su historia fidedigna y la interpretación administrativa llevada a cabo. Se trata de un cuerpo normativo especial respecto del Código Tributario, que de forma exclusiva y excluyente regula las facultades que posee el Servicio de Impuestos Internos (SII) para examinar y fiscalizar los impuestos vinculados al D.L. N° 825, de 1974.

Es, por tanto, agrega, la Ley N° 18.320, normativa general a aplicar respecto de los contribuyentes del impuesto al valor agregado (IVA). Contiene un artículo único y diversas hipótesis referidas a los periodos que es factible de examinar, los plazos para lo mismo y sus exigencias, así como para la realización de citaciones, liquidaciones o formular giros. Indica que, en la interpretación judicial y administrativa, se ha establecido que el numeral 3° del artículo único tiene como efecto que, en caso de que el contribuyente se encuentre en algunas de sus causales, no se le



apliquen las demás disposiciones y garantías de la Ley N° 18.320, pasando a aplicársele las normas generales del Código Tributario.

Por lo anterior, analiza las modificaciones introducidas a la Ley N° 18.320, por la Ley N° 19.041, de 1991; la Ley N° 19.506, de 1997; la Ley N° 19.578, de 1998; y la Ley N° 19.738, de 2001; explicando que el análisis histórico de las reformas legales evidencia que la regulación contenida en la Ley N° 18.320 corresponde a un régimen especial o excepcional de fiscalización del SII en contraposición al régimen general que prevé el Código Tributario, régimen especial aplicable, en principio, a todos los contribuyentes, sin distinción, del D.L. N° 825, de 1974.

El análisis de la jurisprudencia administrativa, vinculante para los contribuyentes y órganos del Estado, explica la requirente, contenido en la Circular N° 67, de 2001 y en la Circular N° 22, de 2002, ambas del SII, así como dictámenes de la Contraloría General de la República, permiten delimitar el ámbito de aplicación de la ley. Analizando las particularidades del caso concreto, explica el origen de las operaciones cuestionadas y las objeciones que formuló el SII. Su actividad se relaciona con una empresa cuyo objeto o giro social principal es la compraventa de vehículos motorizados, actividad que desarrolla en las regiones de Aysén y de Magallanes.

Explica que, en agosto de 2014, adquirió, en Zona Franca, y de manos de sus empresas relacionadas, usuarias de dicha Zona Franca, una serie de vehículos motorizados nuevos, sin uso, con el fin de comercializarlos directamente en las regiones de Magallanes y de Aysén.

Refiere que la razón de estas operaciones fue consecuencia de la dictación de normativa por el Ministerio del Medio Ambiente que, a su turno, modificó un decreto supremo del Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones, con normas sobre emisiones de vehículos motorizados livianos y nuevas regulaciones respecto de las emisiones de los vehículos motorizados. Conforme la nueva regulación, indica que los vehículos motorizados livianos cuya primera inscripción en el Registro Nacional de Vehículos Motorizados del Servicios de Registro Civil e Identificación se solicitara a contar del 1° de septiembre de 2014, solo podrían circular por el territorio nacional si, en términos comerciales, cumplieran con las normas de emisión europeas conocidas como "Euro V".

Agrega que, en caso de no proceder a la primera inscripción antes de esa fecha de la totalidad del stock de los vehículos que no cumplieran con la norma de emisión "Euro V", estos no pudieran ser comercializados posteriormente. Así, los vehículos debían ser inscritos antes de septiembre de 2014, corriendo el riesgo de quedar obsoletos bajo la nueva normativa, de no hacerlo. Por ello, explica, la práctica de las automotoras a nivel nacional para evitar la obsolescencia del stock vehículos que poseían una norma de emisión anterior, fue inscribir los vehículos antes de septiembre de 2014, para, posteriormente, comercializarlos con placa patente.

El problema práctico no previsto por el legislador ocurrió, como sucede en las gestiones pendientes, en la Zona Franca, en donde opera la empresa requirente, pues



allí no se permite exhibir vehículos inscritos, con placa patente, de modo que debían sacarlos de ahí e inscribirlos, para poder comercializarlos y no ser afectadas por el cambio regulatorio.

Por lo tanto, las empresas usuarias de Zona Franca que tenían estas unidades sin vender debieron transferir los vehículos fuera de la Zona Franca amurallada hacia la Zona Franca de Extensión, para inscribirlos y evitar su obsolescencia e imposibilidad de venta en el mercado nacional.

Así, se explica, las operaciones tuvieron como justificación el cambio regulatorio para, posteriormente, posibilitar su comercialización.

Ante esta situación, la solución legal para la empresa relacionada de la requirente que operaban en Zona Franca, fue transferirlos a las empresas requirentes de estas causas, que cuentan con sucursales fuera de la Zona Franca -pero dentro de la Zona Franca de Extensión, transferencias que quedaban exentas de impuesto al valor agregado.

Luego, la requirente señala que solicitó la primera inscripción de los vehículos a su nombre de las empresas relacionadas usuarias de Zona Franca, para, posteriormente, comercializarlos en la Zona Franca de Extensión para su uso por usuarios y habitantes de la misma Zona, emitiendo, por esas ventas, facturas exentas de impuesto al valor agregado, por tratarse de vehículos legalmente usados y, por ende, de ventas exentas.

Añade que, sin perjuicio de esta interpretación, esto es, tratarse de vehículos usados, y en el eventual caso de que el SII considerara que se trataba de vehículos nuevos, las requirentes, indica, estimaba que igualmente las operaciones se encontraban exentas de IVA, y que era jurídicamente justificado su actuar, pues si se reconocía la realidad económica –operaciones entre empresas relacionadas-, se entendería que esta actuó como mandatario de las empresas relacionadas y usuarias de Zona Franca, trasladando los vehículos hacia la Zona de Extensión, donde los comercializó, por lo que igualmente quedaban exentas por aplicación del inciso tercero del artículo 21 de la Ley de Zona Franca.

Así, los automóviles no habían sido adquiridos en la Zona Franca, sino que solamente se habían trasladado desde ella hacia la Zona Franca de Extensión. De lo contrario, indica la actora, se estaría gravando el mero hecho de haber documentado el traslado material de los vehículos mediante los correspondientes SRF.

Por otra parte, explica, tampoco existió perjuicio fiscal, considerando que las operaciones impugnadas consistieron en ventas a consumidores finales que correspondían a personas con residencia en la Zona Franca de Extensión, a quienes les hubiesen sido aplicables las exenciones tributarias.

No obstante lo anterior, acota que el SII cuestionó estas operaciones, por medio de las cuales la requirente emitió facturas de ventas y servicios no afectos o exentos





de IVA, por la venta de vehículos a personas con domicilio en las regiones de Magallanes y Antártica Chilena y de Aysén, y en Punta Arenas.

Añade que el SII comenzó un proceso de fiscalización con el fin de que justificara la emisión de las facturas exentas, y explicara porque no recargó ni enteró en arcas fiscales el IVA que, según la interpretación del SII, gravaba las operaciones objetadas. Por lo anterior, detalla que el proceso de fiscalización llevado a cabo por el SII. Se explican las notificaciones realizadas, así como la citación. En esta última, explica, se realizaron apreciaciones relevantes por el SII: que no se habría dado cumplimiento dentro de plazo a las solicitudes antecedentes; que la requirente actuó, supuestamente, con malicia, por lo que sus declaraciones eran maliciosamente falsas; y que, en atención a que no entregó la documentación conforme fue requerida, y dado que su actuar supuestamente malicioso derivaba de una infracción tributaria sancionada con pena corporal, no le resultarían aplicables las demás disposiciones de la Ley N° 18.320, conforme lo previsto en su numeral 3°, norma que viene a ser cuestionada.

Indica que el SII invocó como elemento para determinar que existiría infracción tributaria sancionada con pena corporal, el hecho de que la actora tendría experiencia en el rubro automotriz, razón por la cual estaba en conocimiento de la normativa aplicable. Agrega que actuó de buena fe en todas las instancias correspondientes. Las operaciones realizadas fueron consecuencia de cambios regulatorios; de no haber actuado como lo hizo habría sufrido un grave perjuicio, viéndose impedida de comercializar un gran stock de vehículos. Acota que tuvo un actuar cooperativo con la labor realizada por el SII, acompañando los antecedentes requeridos; y actuó, explica, conforme una interpretación amparada por la Administración del Estado y órganos auxiliares de la justicia.

Y, añade, el propio SII adquirió de una de las empresas relacionadas de las requirentes y en las mismas condiciones, fuera del recinto de Zona Franca, un vehículo que gozó de la exención tributaria objeto de controversia en las gestiones pendientes, lo que demuestra, explican, que ni siquiera el ente fiscalizador tuvo observaciones al llevar a cabo este tipo de operación que luego objetó.

Señala que, dado lo anterior, presentó reclamo tributario ante el Tribunal Tributario y Aduanero de Magallanes y Antártica Chilena, el que fue rechazado. Apelada la sentencia, la Corte de Apelaciones de Punta Arenas rechazó el recurso, confirmando lo resuelto en primera instancia. Por lo anterior interpuso recurso de casación en el fondo para ante la Corte Suprema, el que tiene por objeto, explica, denunciar diversas infracciones de ley en las que incurrió la sentencia de la Corte de Apelaciones de Punta Arenas al rechazar el recurso de apelación en contra del rechazo de los reclamos tributarios, al haber fallado en contravención de diversas normas y con omisión de otras.

Fundando los **conflictos constitucionales**, la actora desarrolla que la aplicación del artículo número 3° de la Ley N° 18.320, permite que sea el propio SII el





que decida de forma discrecional el estatuto que regulará su actuación fiscalizadora, sin injerencia del contribuyente afectado y excluyéndolo de la aplicación de las restantes disposiciones de la misma ley, y porque, además, no permite distinguir entre contribuyentes de buena fe y que sostienen una interpretación legítima de la normativa tributaria respecto de aquellos contribuyentes manifiestamente dolosos o que actúan con desidia frente a la fiscalización del SII, no aportando los antecedentes requeridos y evadiendo la actuación fiscalizadora.

Así, en primer término, alega vulneración de la garantía de la igualdad ante la ley y la no discriminación arbitraria, conforme el artículo 19 N° 2 de la Constitución. El primer vicio denunciado se configura de tres maneras, indica. En primer lugar, porque la norma trata de forma idéntica a aquel contribuyente doloso o malicioso que incurre en una infracción tributaria a sabiendas, y con el único fin de no pagar sus impuestos o evadirlos, y al contribuyente que tiene una interpretación legítima y amparada en el ordenamiento jurídico que le permitiría eximirse del pago de ciertos impuestos, pero que, por discordancias con el SII en la interpretación de las normas que lo amparan, es objeto de una liquidación de impuestos.

En segundo lugar, porque el precepto no distingue el motivo de la entrega fuera de plazo de los antecedentes requeridos por parte del contribuyente, es decir, no permite distinguir cuándo se está en presencia de un contribuyente que actúa con desidia respecto de la labor fiscalizadora del SII y que “estaría fuera de plazo” porque simplemente decidió no aportar los antecedentes requeridos por el ente fiscalizador; o cuando se está en presencia de un contribuyente que aportó todos los antecedentes requeridos por el SII, colaborando de forma activa y cooperativa con la fiscalización, y que entregó con una leve demora los antecedentes por razones que estarían plenamente justificadas.

Añade que el vicio de inconstitucionalidad se configura toda vez que, las causales contempladas en el precepto impugnado tienen como efecto que a un contribuyente de IVA –que se rige por la Ley N° 18.320- pueda ser excluido de la aplicación de esta Ley que le debiese ser aplicada en términos iguales que al resto de los contribuyentes que se encuentran en la misma categoría –Ley del IVA-, aplicándosele un estatuto diverso de aquel que se le aplica a sus iguales.

Aplicando el test de igualdad, explica que el precepto legal impugnado, en abstracto, puede tener una finalidad legítima y responder a las valoraciones razonables y legítimas que tuvo el legislador al establecer las distinciones. No es en la *ratio legis* en la que se encuentra la situación de inconstitucionalidad, agrega. La diferencia concreta de trato que se establece por el legislador adolece de falta de idoneidad para alcanzar la finalidad prevista por el legislador y es desproporcionada, discriminando arbitrariamente. He allí, señala, la lesión a la garantía del artículo 19 N° 2, de la Constitución. La norma no permite la ponderación de antecedentes ni realizar distinciones.



El precepto legal impugnado, además, permite que la requirente sea abstraída de la aplicación de la normativa especial que la Ley N° 18.320 establece en favor de todos los contribuyentes del IVA, produciéndose, nuevamente, una discriminación arbitraria, dado que no se les aplicará una norma que, en atención a los hechos de los tres casos en concreto, si debiese aplicarse.

Agrega alegación de vulneración al debido proceso en su dimensión de justo y racional procedimiento, según se regula en el artículo 19 N° 3 inciso sexto, de la Constitución, en cuanto el procedimiento para determinar la aplicación o no de la Ley N° 18.320 no permite el derecho a la defensa del contribuyente, y porque quien determina su aplicación es el mismo órgano que se ve beneficiado. Acota que el precepto impugnado no otorga garantías suficientes para defenderse de las imputaciones que puede hacer el SII a efectos de aplicar las causales de exclusión de la norma.

Precisa que la aplicación de plano de las causales de la disposición cuestionada no permite que la autoridad fiscalizadora ni los jueces que conocen puedan determinar libremente si se encuentra ante un contribuyente doloso que incurre en una infracción tributaria sancionada con pena corporal o de un contribuyente que no colabora y evade la actuación fiscalizadora del SII, o si se encuentra ante un contribuyente de buena fe, y que cuenta con razones legítimas que explicarían y respaldarían su proceder.

Así, explica, la norma no le permite defenderse de las imputaciones realizadas por el SII, ni tampoco permite aportar antecedentes relevantes que darían cuenta de la injusticia e improcedencia de la aplicación del precepto legal impugnado, especialmente, aquellos antecedentes relacionados con su buena fe, su colaboración con la actuación fiscalizadora del SII, el amparo de su interpretación de la normativa tributaria al ser aceptada por otros órganos de la Administración del Estado, y las razones de la entrega de antecedentes fuera de plazo.

Añade que quien se ve gravosamente afectado por la aplicación del precepto legal impugnado, no tiene injerencia en el proceso llevado a cabo por el SII para calificar los antecedentes que ameritan la aplicación de las causales contenidas en el artículo único N°3 de la Ley N° 18.320, careciendo de instancias para poder defenderse de las imputaciones que se realizan a su respecto y aportar pruebas y antecedentes para refutarlas, lo que redundaría en una vulneración a su derecho a la defensa.

Tramitación

El requerimiento fue acogido a trámite por la Primera Sala con fecha 10 de diciembre de 2020, a fojas 215, disponiéndose la suspensión del procedimiento.

Por resolución de 30 de diciembre del mismo año, a fojas 247, fue declarado admisible, confiriéndose traslado a las demás partes de la gestión pendiente y a los órganos constitucionales interesados sobre el fondo del asunto.





A fojas 257, con fecha 19 de enero de 2021, evacúa traslado la parte del Servicio de Impuestos Internos, solicitando el rechazo del requerimiento

Comienza en su presentación realizando un análisis de los principales hitos procesales de la gestión pendiente invocada. Explica, analizando y detallando los giros de la requirente, que las operaciones realizadas en el marco de dichos giros, se encuentran afectas al Impuesto a las Ventas y Servicios. Sus actividades de fiscalización fueron realizadas en el año 2017, en el marco de un programa denominado "Venta de vehículos nuevos". Se le solicitaron a la requirente diversos antecedentes tributarios.

El plazo para presentar la documentación vencía en mayo de 2017, siendo prorrogado, a petición de las tres contribuyentes, hasta el día 6 de junio del mismo año, oportunidad en que fue acompañada sólo una parte de lo requerido.

En septiembre de 2017 se reiteró la solicitud de antecedentes, presentándose la información fuera del plazo de la ley.

Indica que, conforme Acta N° 97, de la XII Dirección Regional Punta Arenas, de febrero de 2018, se adoptó la decisión de recopilar antecedentes respecto de la contribuyente, detectándose que se encontraba emitiendo facturas de ventas y servicios no afectas o exentas de IVA, por la venta de vehículos nuevos a contribuyentes domiciliados en las Regiones de Magallanes y la Antártica Chilena, y de Aysén, esto es, sin recargar el IVA respectivo, por las operaciones.

Agrega el SII que, de la revisión y análisis de los antecedentes acompañados, se determinó que las facturas exentas de IVA, fundantes de las declaraciones mensuales de impuestos cuestionadas, correspondientes a los periodos tributarios de abril de 2014 a marzo de 2017, eran maliciosamente falsas, por cuanto la omisión en el recargo y entero en arcas fiscales del IVA soportado en las operaciones respectivas, fue realizado por la requirente de inaplicabilidad con pleno conocimiento de la ilicitud, al haber aplicado una exención de IVA que la ley no contemplaba.

A consecuencia de lo anterior, agrega, emitió citación, requiriendo, conforme lo dispuesto en el artículo 63 del Código Tributario, aclarar, rectificar, ampliar o confirmar sus declaraciones de impuestos en relación con la aplicación de IVA débito fiscal respecto de la venta de vehículos nuevos efectuadas en Zona Franca de Extensión, respecto de los periodos tributarios señalados.

Explica que se le informó a las requirentes que, en atención a la presentación de declaraciones maliciosamente falsas, el plazo de prescripción para la revisión y fiscalización se extendía a 6 años según lo establecido en el artículo 200 del Código Tributario, y que no resultaban aplicables las disposiciones de la Ley N° 18.320, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 3°, de su artículo único, por cuanto la actora no había dado cumplimiento íntegro al requerimiento del SII en los plazos establecidos, y la presentación de declaraciones maliciosamente falsas era sancionada con pena corporal.



Agrega que se dio respuesta a la citación en octubre de 2018. No obstante, señala, los argumentos entregados no fueron suficientes para desvirtuar las impugnaciones ya realizadas, por lo que se practicaron liquidaciones en diciembre de 2018, notificadas por cédula en igual oportunidad, determinando diferencias de impuesto a las ventas y servicios.

Luego, indica, se presentó reclamo tributario ante Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Magallanes y la Antártica Chilena, dictándose sentencia definitiva, rechazándolo con condena en costas. Apelada la sentencia, ésta fue confirmada por la Corte de Apelaciones de Punta Arenas por sentencia de agosto de 2020. A esa decisión se interpuso recurso de casación en el fondo para ante la Corte Suprema.

En el fondo, el SII explica que **no se producen las vulneraciones constitucionales** alegadas en los requerimientos. Se trata de asuntos de mera legalidad que competen a los sentenciadores del fondo, no teniendo efectos prácticos las eventuales sentencias estimatorias sobre los requerimientos de inaplicabilidad presentados.

Así, explica, debe desestimarse la alegación en torno a la infracción al artículo 19 N° 2 de la Constitución. Señala, a este respecto, que la Ley N°18.320, pretende otorgar un beneficio especial a aquellos contribuyentes, afectos al Impuesto al Valor Agregado, contenido en el DL 825 de 1974, que pueden acreditar un buen comportamiento tributario durante un determinado período de tiempo, el que originalmente era de doce meses, llegando en su versión final a un período de 36 meses. Lo anterior se tiene desde el mensaje presidencial con que se dio origen a la ley.

La regla general en materia impositiva es que el SII pueda ejercer sus facultades de fiscalización dentro de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200 del Código Tributario. La Ley N° 18.320, al establecer un régimen excepcional, beneficia a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, estableciendo una limitación a estas facultades de fiscalización.

Así, acorde al numeral 1°, de artículo único, de la ley, se establece que, el Servicio, puede examinar las declaraciones y verificar los antecedentes tributarios de un contribuyente, solo respecto de los últimos treinta y seis periodos tributarios, debiendo abstenerse de fiscalizar periodos anteriores, cuando exista una conducta irreprochable del mismo en los periodos revisados.

Por el contrario, si dentro de dichos periodos se producen omisiones, retardos o se detectan irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, se vuelve a la regla general y el organismo fiscalizador puede examinar y verificar los periodos mensuales anteriores dentro de los plazos de prescripción respectivos, y determinar en el mismo proceso de fiscalización, o en uno posterior, tributos omitidos, incluso aquellos que no pudieron determinarse anteriormente en atención a las





normas del artículo único, y aplicar o perseguir la aplicación de las sanciones que sean procedentes conforme a la ley.

Por ello, explica el SII, la distinción que hace la ley entre quienes tienen un buen comportamiento tributario de aquéllos que no lo tienen, para los efectos de ser beneficiarios de sus disposiciones, es justificada.

Lo que justifica la diferencia de trato en la Ley N° 18.320, es la propia conducta del contribuyente objeto de revisión, de tal forma que, si éste presenta una conducta correcta en materia tributaria, se verá beneficiado y limitará el actuar del Servicio en materia de fiscalización, en los términos previstos por el legislador. En caso contrario, si se trata de un contribuyente que no presenta comportamiento adecuado, perderá o no tendrá acceso a los beneficios previstos por la Ley N°18.320, por lo que ha sido el legislador quien previó los casos en que es posible concluir que el contribuyente no presenta un buen comportamiento tributario. Los casos previstos en la ley son razonables, a partir de hechos verificables y que reflejan de forma clara y directa la falta de buena conducta por parte del contribuyente fiscalizado.

Agrega que el no aportar antecedentes o hacerlo en forma incompleta es un hecho objetivo, y que se verifica simplemente de la comparación entre los documentos o antecedentes requeridos y aquellos que han sido presentados en su oportunidad por el contribuyente. En el caso de los hechos constitutivos de infracciones sancionadas con pena corporal, el legislador solo ha exigido que se trate de una posibilidad, no de que exista una sentencia que condene por dichos delitos.

Señala el SII que, en el caso particular de la empresa requirente de inaplicabilidad, debe considerarse que toda su argumentación se basa en que ella misma califica su comportamiento como de buena conducta tributaria, lo que no se corresponde con la realidad, toda vez que, tal como lo ha hecho presente el SII en las actuaciones que han sido objeto de reclamación tributaria, como asimismo el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Magallanes y Antártica Chilena, existen antecedentes suficientes que permiten, conforme los parámetros e indicaciones propias de la ley, estimar que la contribuyente presenta una buena conducta tributaria.

Explica que se han detectado irregularidades tributarias dentro de los periodos fiscalizados, estableciéndose la existencia de hechos constitutivos de infracciones sancionadas con pena corporal, y que la contribuyente no aportó todos y cada uno de los antecedentes requeridos en su oportunidad.

También, en lo que respecta al segundo capítulo de inconstitucionalidad, referido a vulneración al debido proceso y al derecho a defensa, solicita que éste sea rechazado.

Señala el SII que el derecho de la requirente se encuentra asegurado desde que, de la actuación del Servicio de Impuestos Internos, puede reclamar ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, como jurisdicción de primera instancia, y ante la Corte de



Apelaciones respectiva, como tribunal de alzada, y, eventualmente, ante la Corte Suprema como tribunal de casación, de conformidad con el procedimiento establecido en los artículos 123 y siguientes del Código Tributario.

Así, indica, las calificaciones que haga el SII dentro del procedimiento de fiscalización administrativa pueden ser desvirtuadas por la requirente en procedimiento jurisdiccional, cuestión que se evidencia en los reclamos tributarios interpuestos a través de los motivos de los mismos. Analizando los plazos de prescripción en relación con las actividades de fiscalización, señala que, en los casos concretos, no procede la aplicación de los plazos restrictivos de la Ley N°18.320. Se ha recurrido a los plazos generales de prescripción, y sólo a partir de ese análisis es que se ha determinado la procedencia del plazo extraordinario de prescripción.

Añade que la prescripción de las acciones del Servicio de Impuestos Internos, en este caso de revisar, liquidar y girar, constituyen una de aquellas materias en las que los jueces tributarios pueden actuar de oficio, de manera que si el juez tributario hubiese estimado que no existían antecedentes suficientes para calificar de maliciosamente falsas las declaraciones presentadas por las requirentes, lo habría declarado y determinado, en definitiva, la improcedencia de los plazos extraordinarios de prescripción.

A fojas 275, con fecha 1 de febrero de 2021, fueron traídos los autos en relación.

A fojas 281 rola implicancia de 23 de junio de 2021 de la Ministra señora María Pía Silva Gallinato para conocer y resolver en estos autos, aceptada por resolución de Pleno que se lee a fojas 282, de igual fecha.

Vista de la causa y acuerdo

En Sesión de Pleno de 24 de junio de 2021 se verificó la vista de la causa, oyéndose la relación pública y los alegatos del abogado José Francisco García García, por la requirente, y del abogado Rodrigo Véliz Schrader, por la parte del Servicio de Impuestos Internos.

Se adoptó acuerdo en Sesión de 14 de septiembre de 2021, conforme fue certificado por el relator de la causa.

CONSIDERANDO:

I.- DILEMA CONSTITUCIONAL

PRIMERO: Que el requerimiento deducido impugna la norma cuestionada del artículo único, N°3 de la Ley N°18.320, en virtud de una vulneración a las garantías de igualdad ante la ley (artículo 19 N°2) y al debido proceso (artículo 19 N°3, inc. 6°), de forma tal que el núcleo del cuestionamiento consistiría en determinar si la



aplicación del ya referido precepto legal contenido en el número 3 del artículo único de la Ley N°18.320, que determina un incentivo de cumplimiento tributario en la medida que la aplicación de la norma faculta al Servicio de Impuestos Internos a revisar los antecedentes de la empresa fiscalizada dentro del plazo de prescripción tributaria del artículo 200 del Código Tributario (3 ó 6 años desde la expiración del plazo legal) en los siguientes eventos:

A.- En el evento que el contribuyente presente declaraciones omitidas o formule declaraciones rectificatorias por periodos tributarios mensuales que serán objeto de verificación;

B.- Cuando se trate de establecer la exactitud de antecedentes en que el contribuyente fundamente sus solicitudes de devolución o imputación de impuestos o de remanentes de crédito fiscal;

C.- Y en los casos de infracciones tributarias sancionadas con pena corporal, y cuando el contribuyente, dentro del plazo de 36 periodos mensuales (N°1 del artículo único Ley N°18.329), no presente los antecedentes solicitados.

En resumen, el numeral 3°, del artículo único constituye una excepción a una regla general prevista en el numeral 1°, que señala que la facultad del SII para examinar la exactitud de las declaraciones y verificar su correcta determinación y pagos mensuales de los impuestos contemplados en el DL 825, procederá sólo respecto de los últimos 36 periodos mensuales por los cuales se presentó o debió presentarse declaración, con antelación a la fecha en que se notifique al contribuyente, requiriéndolo a fin de que presente dentro del plazo señalado en el artículo 63° del Código Tributario, los antecedentes correspondientes.

II.- PRECISIONES DEL CONFLICTO

SEGUNDO: Que el nudo de constitucionalidad versa de manera genérica que en el artículo único, número 3 de la Ley N° 18.320, se establece una norma que incentiva el cumplimiento tributario, y por ello se vulnerarían las garantías de igualdad ante la ley y el debido proceso, sustentado en la hipótesis que la interpretación judicial y administrativa ha establecido que el citado numeral, en el caso que el contribuyente se encuentre en alguna de sus causales, no se le apliquen las demás disposiciones y garantías de la Ley N°18.320, pasando a regirse por las normas generales al respecto del Código Tributario.

TERCERO: En tal contexto, la requirente que es una empresa cuyo giro social es la compraventa de vehículos motorizados, actividades comerciales que incluyen el traslado de vehículos motorizados desde una casa matriz a sucursales, fue multada por el Servicio de Impuestos Internos por haber incurrido en infracciones tributarias, consistentes en emitir facturas exentas de IVA, por las ventas de vehículos nuevos en Zonas Francas de Extensión a personas residentes. Es así que el SII determinó que las declaraciones de impuestos en el lapso de los periodos observados en el caso concreto



eran falsas, dado los propios antecedentes aportados por la peticionaria. La empresa fiscalizada no consignó la totalidad del IVA que correspondía enterar en arcas fiscales, sobre la venta de vehículos nuevos ingresados a las Zonas Francas de Extensión respectiva, todo aquello en el contexto de aplicación de la franquicia establecida en el artículo 23 del DFL N°2.

Las fiscalizaciones se inician el año 2017, y en el año 2018, el SII formula las observaciones, las que son alegadas por la requirente presentándose al respecto un reclamo tributario ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros. La reclamación es rechazada por el TTA, presentándose recurso de Apelación ante la Corte de Apelaciones de Punta Arenas. La sentencia de apelación fue recurrida a su vez, de casación en el fondo ante la Excm. Corte Suprema, encontrándose pendiente la vista de la causa.

III.- BENEFICIO TRIBUTARIO

CUARTO: El Servicio de Impuestos Internos, en adelante “SII”, ha definido los beneficios tributarios como “aquellos que han sido establecidos por el legislador como de aplicación general, en la medida que los contribuyentes que puedan transformarse en potenciales beneficiarios cumplan con los requisitos, antecedentes y obligaciones que dispone la normativa general”. (STC 1452 c. 17). El fundamento constitucional de los beneficios tributarios se encuentra en lo previsto en el artículo 65, inciso cuarto, N° 1 de la Constitución, que contempla, entre las materias de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, las de “imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión”. (STC 1452 c. 19). El legislador es soberano para modificar o suprimir beneficios tributarios a la luz de las circunstancias imperantes que imponen una revisión de la política fiscal existente, sometándose, igualmente, a un test de constitucionalidad desde el punto de vista de la razonabilidad de la concesión o derogación del beneficio.

QUINTO: Que ello no es sino la expresión del contenido dinámico y permanente del “bien común” en cuanto fin del Estado, que obliga a éste a dar cumplimiento a los deberes específicos que le impone el inciso final del art. 1° de la Constitución. (STC 1452 cc. 21 a 24). En efecto, su concesión por la ley sólo da derecho a exigir que se materialice, pero siempre y cuando, se cumplan las condiciones que la misma ley ha señalado para su concreción. De allí que se sostiene que aquel beneficio tributario corresponde a una mera expectativa de derecho, cuya irrevocabilidad sería, por lo demás, incompatible con el ejercicio de la potestad tributaria del Estado. (STC 1452 c. 32). El “deber de contribuir” desde la perspectiva del contribuyente resulta innegable.

SEXTO: Que a partir del texto del arbitrio de fojas 1, no cabe duda alguna que estamos en presencia de una Zona Franca de Extensión, la que es un área geográfica adyacente al recinto de Zona Franca, hacia la cual podrán importarse mercancías,



salvo las expresamente excluidas, adquiridas en Zona Franca, libre de derechos aduaneros y del IVA, para uso o consumo en esta área geográfica (Ley de Zonas Francas) (fojas 17, 18 y 19 del libelo de inaplicabilidad). Sin embargo, no cabe duda que el actuar del órgano del Estado denominado Servicio de Impuestos Internos, en virtud del mandato que establece el numeral 3°, del artículo único, de la Ley N°18.320, debe ceñirse a lo señalado normativamente en cuanto a que el incentivo del cumplimiento tributario, se realiza en base a que:

“3° El Servicio se entenderá facultado para examinar o verificar todos los períodos comprendidos dentro de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200 del Código Tributario cuando, con posterioridad a la notificación señala en el N°1, el contribuyente presente declaraciones omitidas o formule declaraciones rectificatorias por los periodos tributarios mensuales que serán objeto de examen o verificación conforme a dicho número; en los casos de término de giro; cuando se trate de establecer la exactitud de los antecedentes que el contribuyente fundamente solicitudes de devolución o imputación de impuestos o de remanentes de crédito fiscal; en los casos de infracciones tributarias sancionadas con pena corporal, y cuando el contribuyente, dentro del plazo señalado en el N°1°, no presente los antecedentes requeridos en la notificación indicada en dicho número.”(texto vigente antes de la modificación efectuada por el artículo 8°, de la Ley N° 21.210, sobre Modernización Tributaria, que derogó la Ley N° 18.320 que entró en vigencia a contar del primer día del mes siguiente a la publicación de la primera en el Diario Oficial, lo que ocurrió con fecha 23 de febrero de 2020)

De esta manera mediante la facultad de requerir al contribuyente mediante la intimación a presentar antecedentes tributarios para fiscalizar el IVA de la Ley sobre Impuesto a la Venta y Servicios, por un lapso de tiempo, y siguiendo el procedimiento debido de revisión de los antecedentes acompañados y de las facturas exentas de IVA, fundantes además de las declaraciones de impuestos cuestionadas se arribó a la conclusión que las declaraciones de impuestos en el lapso de periodos de abril de 2014 a marzo de 2017, eran maliciosamente falsas, dado los propios antecedentes aportados, al no consignar la totalidad del IVA que corresponde enterar en arcas fiscales, sobre la venta de vehículos nuevos ingresados a la Zona de Extensión de Punta Arenas y/o Coyhaique, todas en un contexto de la aplicación de la franquicia establecida en el artículo 23 del DFL N°2, teniendo presente la improcedencia al respecto.

Que, no existiendo motivos para desvirtuar la infracción expresada anteriormente, el Tribunal Tributario y Aduanero de Magallanes y la Antártica Chilena, dentro de su competencia, conociendo la reclamación, falló rechazando con costas el reclamo tributario, dejando establecido no haberse desvirtuados los cargos. Además, no se ve infracción constitucional alguna en el actuar dado que el Servicio de Impuestos Internos se encuentra facultado en la Ley N°18.320, al establecer un régimen excepcional de fiscalización para los contribuyentes del IVA, contenido en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, prevista en el D.L. N°825 de 1974. A mayor



abundamiento, el propio régimen normativo determina que la importación o venta de mercaderías efectuadas desde una Zona Franca Primaria a una Zona Franca de Extensión, se encuentra liberada de IVA; sin embargo, una vez ingresadas las mercaderías a la Zona Franca de Extensión se encuentra sujeta en todo a la normativa consagrada en la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, ya que tanto su venta al interior de la Zona Franca de Extensión o su venta como operación de importación al resto del territorio nacional están grabados con el IVA, razón por la cual se desechará cualquier otra interpretación en sede constitucional, por no ser el rol de esta Magistratura, “el determinar el sentido y alcance de una norma” dentro del ámbito de la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad del artículo 93, N°6 constitucional.

IV.- GARANTÍAS CONSTITUCIONALES ALEGADAS

A.- IGUALDAD ANTE LA LEY

SEPTIMO: Este Tribunal, en diversos pronunciamientos entendió que la igualdad ante la ley “consiste en que las normas jurídicas deben ser iguales para todas las personas que se encuentren en las mismas circunstancias y, consecuentemente, diversas para aquellas que se encuentren en situaciones diferentes. No se trata, por consiguiente, de una igualdad absoluta, sino que ha de aplicarse la ley en cada caso conforme a las diferencias constitutivas del mismo. La igualdad supone, por tanto, la distinción razonable entre quienes no se encuentren en la misma condición”. En esa línea, ha concluido que “la razonabilidad es el cartabón o standard de acuerdo con el cual debe apreciarse la medida de igualdad o la desigualdad”. (Roles N°s 28, 53, 219, 755, 790 y 986). A mayor abundamiento, esta Magistratura también ha sentenciado que no basta con que la justificación de las diferencias sea razonable, sino que también debe ser objetiva, es decir, deben existir presupuestos objetivos que justifiquen el tratamiento del legislador. Además, ha precisado que para poder determinar si se infringe o no la igualdad ante la ley, debe atenderse a la finalidad del legislador para intervenir el derecho fundamental de que se trate, finalidad que debe ser adecuada, necesaria y tolerable para el destinatario de la misma. En otras palabras, la igualdad ante la ley supone analizar si la diferenciación legislativa obedece a fines objetivos y constitucionalmente válidos. De este modo, es sustancial efectuar un examen de racionalidad de la distinción; a lo que debe agregarse la sujeción a la proporcionalidad, teniendo en cuenta las situaciones fácticas, la finalidad de la ley y los derechos afectados (roles N°s 755 y 790).

OCTAVO: Que se pide por la actora constitucional violación a la igualdad ante la ley, al señalar una distinción de desigualdad diferenciadora, en el sentido que se produce una diferencia de trato entre contribuyentes que no soporta un test de razonabilidad y proporcionalidad, al tratarse de la misma forma a requirente – contribuyente de buena fe que posee una fundada y legítima interpretación de la normativa tributaria aplicable a su caso, y quien ha contribuido a la labor fiscalizadora



del SII, entregando todos los antecedentes requeridos con una leve demora-, que a otro grupo de contribuyentes –dolosos que incurren efectivamente en una infracción o delito tributario, o que actúan con desidia, ignorando la actuación fiscalizadora del SII y no aportando los antecedentes requeridos por la autoridad, y que fue la razón que tuvo el legislador para establecer la diferencia de trato contenida en el precepto legal impugnado (fojas 35 del libelo). Sin embargo, no es posible otorgar relevancia a este argumento, atendido que corresponde a aquellas valoraciones que ha hecho el legislador destinadas a fijar la amplitud de los contenidos normativos y las consecuencias jurídicas de la diferenciación, siempre que se respete la razonabilidad y la legitimidad de la medida, en particular, debido a que toda la argumentación del requirente se basa en que ella misma califica su comportamiento como de buena conducta tributaria.

NOVENO: No se infringe la igualdad ante la ley puesto que finalidad de la Ley N°18.320, el otorgar un beneficio especial a aquellos contribuyentes, afectos al Impuesto al Valor Agregado, contenido en el DL 825 de 1974, que pueden acreditar un buen comportamiento tributario, durante un determinado período de tiempo, el que originalmente era de 12 meses, llegando en su versión final a un período de 36 meses. Lo que justifica la diferencia de trato, en la Ley N° 18.320, es precisamente la propia conducta del contribuyente objeto de revisión, de tal forma que si éste presenta una conducta correcta en materia tributaria, se verá beneficiado y limitará el actuar del Servicio en materia de fiscalización, en los términos previstos por el legislador; en caso contrario, si se trata de un contribuyente que no presenta ese comportamiento adecuado, perderá, o bien no tendrá acceso, a los beneficios previstos por la Ley N°18.320. En el caso de la Ley N°18.320, los criterios diferenciadores utilizados por el legislador, no solo revisten, como se ha explicado en forma precedente, el carácter de razonables, sino que además presentan un grado importante de objetividad. Como podrá apreciarse, se trata de hechos que, además de ser fácilmente verificables, reflejan de forma clara y directa la falta de una buena conducta por parte del contribuyente fiscalizado, cuestión que por lo demás corresponde al juez de fondo.

DECIMO: Que emana de lo antes razonado que resulta racional y proporcional aquella diferencia objetiva, en el caso concreto, que el incumplimiento de los presupuestos establecidos por el legislador si no son cumplidos o se infringe alguno de los requisitos establecidos, se pierde la finalidad del legislador en la medida que estamos en presencia de un beneficio tributario, de forma tal, que el sistema regulatorio en particular vuelve a las reglas generales las cuales impiden el otorgamiento del referido beneficio en favor del contribuyente.

B.- DEBIDO PROCESO

DECIMOPRIMERO: Que, por definición, el derecho al debido proceso se debe concebir como aquel que franquea el acceso a la jurisdicción, permite que el proceso se desarrolle con todas las garantías esenciales, racionales y justas que



contribuyan a un procedimiento equitativo y no arbitrario. El TC lo define sosteniendo que “el procedimiento legal debe ser racional y justo. Racional para configurar un proceso lógico y carente de arbitrariedad. Y justo para orientarlo a un sentido que cautele los derechos fundamentales de los participantes en un proceso” [STC Rol N° 1838-10, considerando 10°; citado por García, Gonzalo, y Contreras, Pablo, Diccionario Constitucional Chileno, Cuaderno del Tribunal Constitucional N° 55, 2014, Santiago de Chile, p. 245].

DECIMOSEGUNDO: Esta Magistratura se ha referido en diversas oportunidades al contenido de la garantía constitucional de un racional y justo procedimiento previsto por el legislador, contenida hoy en el artículo 19, N° 3° inciso sexto, de la Carta Fundamental, a cuyo efecto ha señalado que si bien la Constitución no enumeró ella misma los elementos que configuran un procedimiento racional y justo, cometido que corresponde efectuar al legislador teniendo en consideración la índole y naturaleza jurídica de los diversos procesos, se cumplirá satisfactoriamente con la exigencia constitucional en la medida en que el procedimiento formulado permita a toda parte o persona interesada el conocimiento de la acción o cargos que se le imputen, contar con los medios adecuados de defensa que le faciliten oportuna y eficazmente formular pretensiones y alegaciones, discutir las de sus contradictores, presentar pruebas e impugnar las que otros presenten e interponer recursos, como elementos principales; (STC 2628-14).

DECIMOTERCERO: Que a fojas 45, el sujeto activo de la impugnación pretende una vulneración al debido proceso en su dimensión de justo y racional procedimiento (artículo 19 N° 3 , inciso sexto de la Carta Fundamental), en cuanto el procedimiento para determinar la aplicación o no de la Ley N° 18.320 no permite el derecho a defensa del contribuyente, y porque quien determina su aplicación es el mismo órgano que se ve beneficiado, careciendo el arbitrio de la suficiente densidad argumentativa sobre la garantía invocada.

DECIMOCUARTO: El debido proceso del requirente, se encuentra asegurado desde que la actuación del S.I.I., la cual puede ser reclamada ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, como jurisdicción de primera instancia y ante los Tribunales Superiores, a través del recurso de apelación o casación, instancias ambas que el petionario ha podido y podrá desvirtuar o discutir, las calificaciones que ha efectuado el Servicio fiscalizador dentro del procedimiento en sede administrativa, y luego jurisdiccional.

A mayor abundamiento, el reclamo interpuesto por la contribuyente Empresa Nandwani Ltda., en contra de la Resolución Exenta N° 068, de fecha 26 de diciembre de 2018, que fijó el remanente del crédito fiscal por IVA, para marzo de 2017, en \$2.743.487, que constituye la gestión pendiente de autos, se funda en dos aspectos, uno de ellos, se refiere precisamente a la aplicación de la Ley N°18.320, por lo que se solicita al Juez Tributario, pronunciarse respecto de la forma en que el Servicio ha hecho aplicación de dicha Ley, especialmente en materia de exclusiones del N°3 del



artículo único, lo que denota que en la especie no se configura un conflicto de índole constitucional.

DECIMOQUINTO: Que resulta obvio que el respeto al debido proceso aparece resguardado en los términos requeridos por la Carta Fundamental, teniendo para ello presente que existen vías de impugnación administrativas y vías jurisdiccionales, con una doble instancia, instrumentos encargados de resguardar tal como se ha razonado precedentemente la garantía objetada por la actora constitucional del debido proceso, razones suficientes para rechazar tal argumento.

V.- RAZONAMIENTOS CONCRETOS PARA EL RECHAZO

DECIMOSEXTO: No es óbice que se trata de un conflicto de índole más bien legal que uno de naturaleza constitucional, por cuanto el asunto planteado está caracterizado por un agravio que cree la requirente se le ha inferido, ya que un determinado criterio interpretativo sobre el estatuto tributario aplicable a su parte no le satisface, ante lo cual la solicitante constitucional de autos cuenta con las herramientas recursivas ordinarias, como lo ha expresado y denotado en la gestión pendiente que sustenta la presente acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad.

DECIMOSEPTIMO: Que el efecto de la inaplicabilidad del numeral 3º del artículo único de la Ley N°18.320, no producirá ningún efecto si es declarada inaplicable tal norma. Ello obedece a que dicha disposición legal permitirá a los jueces de mérito arribar a idéntica conclusión, en el asunto controvertido, esto es excluir del beneficio tributario a la Nandwani Ltda., puesto que por aplicación del numeral 2º de la misma disposición o en su defecto, vía aplicación de las normas generales del Código Tributario, eventualmente, procederá la exclusión del beneficio tributario.

DECIMOCTAVO: Que la Ley 18.320 que establece un régimen excepcional de fiscalización que beneficia a los contribuyentes del Impuesto a las Ventas y Servicios, que cumplen con las normativas y gravámenes que establece el Decreto Ley 825, de 1974, opera sobre la base de un mecanismo que consiste en autorizar al Servicio de Impuestos Internos para examinar y ponderar las declaraciones, además de verificar sus antecedentes tributarios, necesarios para determinar el monto de los impuestos a las ventas y servicios, por un periodo limitado a treinta y seis meses, por los cuales el contribuyente presentó o debió presentar declaración al efecto.

Si en el proceso de revisión de los antecedentes del contribuyente generados en ese periodo (36 meses), se determina que la conducta de éste ha sido irreprochable, el Servicio deberá abstenerse de revisar o examinar períodos anteriores, aun cuando aparezca de manera evidente que en uno o más de estos últimos se han omitido declaraciones o las presentadas son discordantes.

En un sentido contrario, si se detecta que en el lapso que la ley autoriza el examen de antecedentes se han producido omisiones, retardos o irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y siempre que corresponda considerar



aplicable la prescripción de 6 años de acuerdo con las reglas del inciso segundo, del artículo 200 del Código Tributario, él contribuyente podrá ser sometido a una fiscalización de sus antecedentes tributarios, también por dicho lapso, pudiendo el Servicio liquidar y girar los impuestos o diferencias resultantes de la revisión de los períodos que están más allá de los últimos 36 meses. Así, la ley **otorga un beneficio en cuanto a las limitaciones de la acción fiscalizadora y al procedimiento que dicha ley contempla**. El legislador ha exigido regulaciones claras respecto a cuáles son los casos que no permiten beneficiarse de la Ley 18.320, permitiendo al servicio actuar sin someterse al artículo único de dicho cuerpo legal, situación que ocurriría en autos por cuanto el requirente ha incurrido en al menos 2 de las causales que contempla la ley, que no permiten sujetarse a los beneficios señalados.

La Ley 18.320, fue derogada por la Ley 21.210 que moderniza la Legislación Tributaria, la cual entró en vigencia el 01 de marzo de 2020.

DECIMONOVENO: La Corte Suprema en su jurisprudencia reciente ha señalado que la causal que contempla una conducta que pueda ser una infracción tributaria cuya sanción sea una pena corporal, permite expresamente abstenerse de todos los beneficios de la ley 18.320. (SCS Rol N° 9363-2016). Respecto al supuesto fáctico de exclusión de la Ley 18.320, la Corte expuso que no era necesaria una declaración criminal sobre la malicia del proceder del contribuyente. Agregó, que la discusión no versaba sobre dilucidar si el contribuyente cometió un delito tributario, sino solamente si podía gozar de los beneficios que le concede la ley en cuanto limita las facultades fiscalizadoras del Servicio, o bien se sujetaba al régimen general previsto en el Código Tributario. La Corte ha concluido que la exigencia de la norma atiende simplemente a que la conducta del contribuyente se encuadre en las hipótesis de infracciones tributarias sancionadas con pena corporal y que, en ese contexto, la reclamante se encuentra excluida de la aplicación de tales beneficios.

VIGESIMO: Que el principal cuestionamiento, independiente de las invocaciones constitucionales en el presente proceso giran en relación a la implicancia de la vulneración al derecho a la igualdad ante la ley y el debido proceso, derivadas en que es el propio servicio público fiscalizador (SII) quien por un lado evalúa el cumplimiento de los requisitos y por otro lado califica la pertinencia de la concurrencia de los requisitos. Sin embargo, no resulta acotada dicha afirmación en el caso subjuice, tomando en cuenta como ya se ha expresado que existe una revisión por el Tribunal Tributario y Aduanero y por la Corte de Apelaciones respectiva, quienes evaluarán el mérito de fondo de la concurrencia fáctica de los presupuestos de la norma.

V.- CONCLUSIONES

VIGESIMOPRIMERO: Que atendido lo ya expresado y ante un análisis de las circunstancias específicas del caso concreto no aparece patente ni evidente una afectación al artículo 19 N°2 y N°3 inc. 6° de la Constitución Política, puesto que en



una operación deductiva de la norma cuestionada constitucionalmente sólo es posible concluir que estamos en presencia de un beneficio sobre el cual no se cumplen los presupuestos o requisitos para su pertinente aplicación por el Servicio de Impuestos Internos.

Y TENIENDO PRESENTE lo preceptuado en el artículo 93, incisos primero, N° 6°, y decimoprimer, y en las demás disposiciones citadas y pertinentes de la Constitución Política de la República y de la Ley N° 17.997, Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional,

SE RESUELVE:

- I. **QUE SE RECHAZA EL REQUERIMIENTO DEDUCIDO A LO PRINCIPAL DE FOJAS 1. OFÍCIESE.**
- II. **ÁLCESE LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DECRETADA EN AUTOS. OFÍCIESE.**
- III. **QUE NO SE CONDENA EN COSTAS A LA PARTE REQUIRENTE POR ESTIMARSE QUE TUVO MOTIVO PLAUSIBLE PARA LITIGAR.**

DISIDENCIA

Acordada con el voto en contra de los Ministros señores IVÁN ARÓSTICA MALDONADO, JOSÉ IGNACIO VÁSQUEZ MÁRQUEZ y MIGUEL ÁNGEL FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, quienes estuvieron por acoger el requerimiento, por las siguientes razones:

1.- Que el presente requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad ha sido interpuesto en representación de Empresa Nandwani Limitada, en el marco de un proceso de reclamación tributaria, en contra de la Citación N° 055, y luego, la Resolución Exenta N° 68, de 26 de diciembre de 2018, actos administrativos mediante los cuales el Servicio de Impuestos Internos (SII) objetó diversas declaraciones vinculadas al Impuesto al Valor Agregado de la Ley sobre Impuestos a la Venta y Servicios. Tal como expone en su presentación, la requirente plantea que el conflicto de la especie se verifica a propósito del cuestionamiento que realiza el SII a la práctica tributaria consistente en el traslado de vehículos que automotoras que operan en zona franca habrían realizado a puntos de venta fuera de la zona franca, pero dentro de la zona franca de extensión y en cuya comercialización no se habría pagado el correspondiente impuesto al valor agregado.



2.- Que en este contexto la requirente señala que estas transferencias de vehículos se encontrarían exentas de pago de impuesto al valor agregado (IVA) por disposición del artículo 23 de la Ley sobre Zonas Francas, norma que en su inciso primero señala que *“Las sociedades administradoras y los usuarios que se instalen dentro de las Zonas Francas estarán exentas de los impuestos a las ventas y servicios del decreto ley 825, de 1974, por las operaciones que realicen dentro de dichos recintos y zonas”*. En atención a ello, la requirente sostiene que la posterior venta de vehículos que se haría en zona franca de extensión tampoco se encontraría afectada por pago de IVA, por tratarse de vehículos legalmente usados. Pese a esta interpretación de la normativa efectuada por la requirente, el SII procedió a cuestionar las prácticas descritas, por estimar que correspondía a la requirente recargar el IVA por tratarse de vehículos nuevos revendidos en zona franca de extensión. A partir de esta diferencia de interpretación y criterios sobre la regulación aplicable, el SII inició un proceso de fiscalización a fin de que la requirente pudiera justificar la emisión de aquellas facturas de venta, exentas de IVA.

3.- Que, de este modo, la controversia de la especie se origina a partir de una discordancia respecto a la aplicación de un estatuto jurídico al ejercicio de una actividad comercial como la desarrollada por la requirente. Sin duda que aquel análisis de fondo escapa a las competencias de esta Magistratura y es propio de la judicatura de la instancia, por lo que no corresponde entrar a analizar ni menos intentar desentrañar tal cuestión. No obstante lo anterior, lo que sí compete a este Tribunal Constitucional es analizar si bajo las circunstancias del caso concreto a que hemos hecho referencia se respetan las garantías a un trato igualitario ante la ley y a un debido proceso para el requirente como consecuencia de la aplicación del precepto legal requerido de inaplicabilidad, contenido en el artículo único, número 3º, de la Ley N° 18.320, que establece normas que incentivan el cumplimiento tributario.

4.- Que, en tal sentido, la norma recién mencionada regula el ejercicio de las facultades fiscalizadoras del SII *“para examinar la exactitud de las declaraciones y verificar la correcta determinación y pagos mensuales de los impuestos contemplados en el decreto ley 825, de 1974”*, estableciendo al efecto un conjunto de reglas, comenzando por una regulación de carácter general, contenida en el número 1 de la regulación en cuestión, el cual señala que las facultades del SII en la materia se extenderán *“al examen y verificación de los últimos treinta y seis períodos mensuales por los cuales se presentó o debió presentarse declaración, anteriores a la fecha en que se notifique al contribuyente requiriéndolo a fin de que presente dentro del plazo señalado en el artículo 63º del Código Tributario, al Servicio los antecedentes correspondientes”*. Frente a esta regulación, el numeral 3 que se objeta ante esta Magistratura establece un tratamiento de excepción, al extender las facultades de examen y verificación en los términos que fija el artículo 200 del Código Tributario como plazo de prescripción, cuando se verifiquen las situaciones que el mismo numeral 3 consigna, todas ellas vinculadas a deficiencias en las declaraciones como son, declaraciones omitidas o rectificatorias, en casos de término de giro, para establecer la exactitud de los antecedentes en los que el contribuyente solicita una



devolución o imputación de impuestos, en casos de infracciones castigadas con pena corporal y, cuando el contribuyente no hubiere presentado los antecedentes requeridos en plazo.

5.- Que en relación a este último punto, cabe indicar que de los antecedentes del caso específico es posible advertir que, a propósito de los cuestionamientos existentes en torno a la correcta aplicación del estatuto jurídico tributario a la situación de la requirente, el análisis y revisión efectuada por el SII ha sido exhaustiva y se ha producido en más de una oportunidad. Por lo pronto, el relato del requirente da cuenta de una primera fiscalización y solicitud de antecedentes a través de la Notificación N° 700610, de 13 de mayo de 2016; luego una segunda revisión a consecuencia de la Notificación N° 031, Folio 0129554, de 20 de abril de 2017; posteriormente una tercera fiscalización producto de la Notificación N° 1089092, de 7 de septiembre de 2017, todas ellas con numerosos antecedentes solicitados, algunos de manera reiterada por obrar en los sistemas del propio SII, y muchas de estas solicitudes con exiguos plazos -de hasta 6 días- para ser evacuadas, atendida la complejidad y número de antecedentes solicitados.

6.- Que en definitiva, es posible advertir una incesante actividad revisora del SII, la cual finalmente sirvió de sustento a la citación N° 55 de 21 agosto de 2018, en la cual se le efectuaron una serie de observaciones a la requirente en relación a su comportamiento tributario en relación al impuesto al valor agregado en las operaciones comerciales realizadas para los periodos correspondientes a enero, febrero, mayo y agosto, todos de 2016. La cuestión controvertida surge cuando a propósito de esas mismas revisiones, el SII califica el actuar del contribuyente fiscalizado y a partir de ello decide hacer uso de la atribución que le entrega el precepto legal reprochado, desconociendo el plazo general de prescripción y ampliando sus facultades fiscalizadoras usando como sustento, conductas que el mismo organismo estableció respecto del contribuyente.

7.- Que, de este modo, la interrogante que surge se encuentra en determinar si resulta compatible con las garantías constitucionales del fiscalizado, la calificación que realiza el mismo organismo público respecto a la actuación del contribuyente, sin siquiera ponderar si los plazos otorgados resultaron acordes a los requerimientos de información planteados o si el actuar del fiscalizado evidencia de manera concreta un comportamiento de mala fe, o si bien simplemente el tenor de la norma reprochada entrega una herramienta para que sea el mismo SII que de manera autónoma, al margen de cualquier control externo y en beneficio de sus propios intereses recaudatorios, pueda ampliar sus facultades fiscalizadoras en desmedro del fiscalizado.

8.- Que, en este sentido, la parte requirente de inaplicabilidad plantea una transgresión a la garantía de un debido proceso, por cuanto la norma entregaría una atribución que el SII puede ejercer sin contravención alguna del afectado, a partir de una decisión autónoma y de la cual deriva un beneficio para el mismo organismo



fiscalizador tributario con el consecuencial perjuicio para el fiscalizado. Sobre el punto, resulta pertinente indicar en relación a la garantía del debido proceso, contenida en el artículo 19 N° 3 inciso sexto, que en virtud de esta, *el legislador está obligado a permitir que toda parte o persona interesada en un proceso cuente con medios apropiados de defensa que le permitan oportuna y eficazmente presentar sus pretensiones, discutir las de la otra parte, presentar pruebas e impugnar las que otros presenten, de modo que, si aquéllas tienen fundamento, permitan el reconocimiento de sus derechos, el restablecimiento de los mismos o la satisfacción que, según el caso, proceda; excluyéndose, en cambio, todo procedimiento que no permita a una persona hacer valer sus alegaciones o defensas o las restrinja de tal forma que la coloque en una situación de indefensión o inferioridad.* (STC 1411 c. 7). Y es precisamente esta premisa la que no se verifica en la especie, desde que la disposición legal del artículo único N° 3, permite al SII alegando el retardo en la entrega de antecedentes de parte del contribuyente o bien calificando de malicioso y falso su actuar, alterar la normativa referida a los plazos de prescripción, extendiendo su capacidad examinadora a un período mucho más amplio que el aplicado a la generalidad de contribuyentes, con la consecuente afectación para el requirente que se ve sujeto a una carga tributaria evidentemente mayor, a la cual tener que hacer frente.

9.- Que, en efecto, la norma del artículo único N° 3 entrega una facultad al SII para, sobre la base de un análisis realizado por el mismo órgano, en forma independiente, evitar los plazos de prescripción y extender su fiscalización para determinar la procedencia de pago de impuesto al valor agregado. Pues bien, las situaciones que facultan al SII a extender su potestad fiscalizadora en el tiempo, haciendo pervivir el plazo general de prescripción son precisamente conductas e intencionalidades cuya calificación por el mismo servicio fiscalizador se efectúa al margen de cualquier pronunciamiento que otorgue un grado razonable de certeza en torno a que las circunstancias imputadas sean efectivas. Así, por ejemplo, la posibilidad de evaluar la presentación oportuna de los antecedentes requeridos omite considerar los escuetos plazos otorgados o si los mismos antecedentes solicitados ya obraban en poder del SII, o la falsedad maliciosa que se atribuye a las declaraciones presentadas por la requirente carecen de elementos fundantes que permitan sustentar tal imputación. En definitiva, le basta al ente recaudador fiscal contrastar el plazo decretado por ella misma con la satisfacción de los elementos de juicio que pretendía obtener, o estimar que el contribuyente debía conocer el tratamiento jurídico tributario que era aplicable a su actividad económica, para efectuar un reproche adicional y, a partir de ello, excluirlo de la regulación general en materia de IVA e imponerle un plazo mayor de revisión con los perjuicios que de ello pueden derivar para el fiscalizado y, por el contrario, con lo beneficioso que ello resulta para el órgano público recaudador.

10.- Que siendo de este modo, es posible concordar en que la determinación de cuestiones que tienen significancia jurídica (como es el retardo en la entrega de antecedentes al ente fiscalizador o el falseamiento malicioso de declaraciones de



impuestos), y de las cuales derivan consecuencias jurídicas lesivas para el contribuyente (como es el aumento en el plazo de fiscalización y eventual cobro de impuestos), requieren ser establecidos de manera fehaciente, de un modo que garantice la debida observancia de los derechos de las partes involucradas. Y ello no se verifica en la especie, desde que basta la argumentación del SII para dar por verificada la causal respectiva, y como consecuencia de ello, desconocer el plazo general contemplado para los contribuyentes de impuesto al valor agregado y poder así examinar períodos tributarios que exceden el plazo general de prescripción para dichos contribuyentes.

11.- Que en el caso concreto queda en evidencia que es el propio SII el que califica los requisitos que lo habilitarían para extender el plazo de examen del contribuyente, cuando en su traslado señala expresamente que *“en Acta N° 97, de la XII Dirección Regional Punta Arenas, con fecha 08 de febrero de 2018, se adoptó la decisión de recopilar antecedentes respecto de la contribuyente, toda vez que, se detectó que se encontraba emitiendo facturas de ventas y servicios no afectas o exentas de IVA, por la venta de vehículos nuevos, a contribuyentes domiciliados en las Regiones de Magallanes y la Antártica Chilena, y de Aysén; esto es, sin recargar el IVA respectivo, por dichas operaciones. De la revisión y análisis de los antecedentes aportados, se determinó que las facturas exentas de IVA, fundantes de las declaraciones mensuales de impuestos cuestionadas, correspondiente a los periodos tributarios de abril de 2014 a marzo de 2017, eran maliciosamente falsas; por cuanto, la omisión en el recargo y entero en arcas fiscales del IVA soportado en las operaciones respectivas, fue realizado por la Sociedad, con pleno conocimiento de la ilicitud, al haber aplicado a éstas, una exención de IVA, que la ley no contemplaba”* (fojas 300 del expediente constitucional). Vale decir es el propio análisis del ente fiscalizador el que califica una conducta como maliciosamente falsa, vale decir, atribuye una conducta positiva y deliberada de parte del contribuyente en orden a falsear su comportamiento tributario, pese a que, tal como indicamos anteriormente, la cuestión acerca del estatuto jurídico aplicable en la especie es al menos discutible y compete ser esclarecida por la judicatura de fondo.

12.- Que, continúa con su argumentación el ente fiscalizador tributario indicando que *“Asimismo, se le informó que, en atención a la presentación de declaraciones maliciosamente falsas, el plazo de prescripción para la revisión y fiscalización de las mismas se extendía a 6 años, según lo establecido en el artículo 200, del Código Tributario; y que no resultaban aplicables las disposiciones establecidas en la Ley N° 18.320, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 3°, de su artículo único, por cuanto la Sociedad no había dado cumplimiento íntegro al requerimiento de este Servicio en los plazos establecidos, y la presentación de declaraciones maliciosamente falsas era sancionada con pena corporal.”* (fojas 301 del expediente constitucional). De este modo, es posible apreciar que a partir de la valoración que de manera propia y al margen de todo control realiza el mismo organismo interesado, se entienden ampliados los plazos de fiscalización en contra del requirente, el cual además ya ha sido calificado como responsable de



conductas merecedoras de reproche punitivo, aun cuando ello no ha sido determinado en sede jurisdiccional como correspondería.

13.- Que así, ha sido el propio SII el que, al margen de cualquier proceso judicial fundado en las garantías de un debido proceso, ha establecido la ocurrencia efectiva de conductas que determinan importantes consecuencias jurídicas, como son el favorecer al SII con la posibilidad de hacer supervivir un plazo de prescripción que conforme al ordenamiento jurídico aplicable en la especie debió haber operado, pudiendo con ello fiscalizar y consecuentemente impugnar incumplimientos por un período tributario más amplio que el que puede aplicar a la generalidad de contribuyentes de IVA, y esa misma consecuencia se traduce en un perjuicio para el contribuyente, el cual se verá sometido a una fiscalización que abarcará períodos tributarios que exceden el plazo general de prescripción, privándolo así de un tratamiento igualitario legal, sin más argumentos que la opinión del mismo órgano que fiscaliza, y en contra de la cual el contribuyente no tuvo posibilidad alguna de oponerse.

14.- Que, en definitiva, cuando en el contexto de una controversia que involucra intereses contrapuestos entre las partes, es una de ellas la que determina los argumentos que imperan y sobre los cuales se decide la cuestión debatida, entonces no estamos en presencia de un procedimiento que se ajuste a las garantías del debido proceso. Sobre este punto, resulta pertinente recordar que tal como ha señalado la jurisprudencia de esta Magistratura, el principio del contradictorio es una de las bases esenciales de la indicada garantía. Este consiste fundamentalmente en el derecho de las partes a intervenir en condiciones de igualdad sobre las materias objeto de decisión y en que la prueba pueda ser examinada y discutida por los antagonistas. (STC 1718 c. 10). Pues bien, esa posibilidad de contradicción, de debate y prueba de las posiciones de las partes no está presente cuando es una de ellas, en este caso el SII, el que autónomamente y sin mayor posibilidad de discusión para la contraria, determina la existencia de hechos con efecto jurídico, sirviendo de fundamento para ello, la propia actividad del ente que así lo ha determinado.

15.- Que, de este modo, estando frente a un servicio público que tiene como objetivo esencial la *fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco* (artículo 1° Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos), no resulta conforme a las garantías de un justo y racional procedimiento -garantía que alcanza también al actuar de la administración pública-, el que sea el mismo órgano que fiscaliza, el que realice imputaciones que generan consecuencias tributarias adversas para el contribuyente, sin que este haya tenido posibilidad siquiera de desvirtuar tales imputaciones dentro de un marco de respeto y observancia al debido proceso, cuestión que no resulta justificable siquiera en el ámbito de un cuerpo legal que propende a incentivar el cumplimiento tributario, tal cómo se titula la Ley N° 18.320. De este modo y por estos motivos, estos disidentes se manifiestan en favor de acoger en este punto, el presente requerimiento de inaplicabilidad.



16.- Que, junto con la garantía antes indicada, el requirente plantea que la aplicación del precepto legal en cuestión también conlleva una afectación a la garantía de igualdad ante la ley contenida en el artículo 19 numeral 2 de la Carta Fundamental, en su protección de un tratamiento igualitario a todos quienes se encuentren en la misma situación, tal como ocurre con todos los contribuyentes de IVA, pudiendo al respecto advertir que, en la especie, la fundamentación para el tratamiento particular que se está dando al requirente se sustenta en cuestiones que tal como hemos indicado, han sido determinadas por el mismo órgano fiscalizador, al margen de una decisión jurisdiccional que permita dar por establecida más allá de cualquier duda razonable los fundamentos que excluyen al contribuyente del régimen tributario general en materia de IVA.

17.- Que al respecto y tal como ha sostenido invariablemente esta Magistratura, el principio contenido en el artículo 19 N° 2 de la Carta Fundamental garantiza la protección constitucional de la igualdad “en la ley”, prohibiendo que el legislador, en uso de sus potestades normativas, o cualquier otro órgano del Estado, establezca diferencias entre las personas y respecto de situaciones o finalidades que tengan una motivación, utilicen medios o bien produzcan un resultado de carácter arbitrario. Pues bien, esos medios arbitrarios se verifican cuando es un órgano público el que, ejerciendo sus facultades al amparo de un precepto legal como el contenido en el artículo único N° 3 de la Ley N° 18.320, puede dar por establecidos hechos que provocan efectos jurídicos gravosos en la persona del contribuyente y que favorecen al mismo organismo fiscal, todo ello al margen de un parámetro de certeza y razonabilidad que sustente dichas determinaciones, generando como resultado que el fundamento del tratamiento diferenciado entre contribuyentes deviene en arbitrario y contrario a la garantía del artículo 19 N° 2 de la Constitución.

18.- Que en definitiva el análisis de las circunstancias específicas del caso concreto evidencian que existe una afectación a las garantías del artículo 19 numerales 2º y 3º inciso sexto de la Constitución, desde que los derechos a un tratamiento igualitario ante la ley y a un debido proceso se ven constreñidos de un modo tal, que no resulta compatible con el estándar que se exige para que una limitación de tal envergadura resulte compatible a la Constitución. Por ello, cuando la restricción no es general y queda entregada al arbitrio de una de las partes en controversia, y se determina en un contexto ajeno a las garantías de un debido proceso, entonces tal restricción resulta contraria al orden constitucional, y así debe ser declarado, motivo por el cual el presente requerimiento de inaplicabilidad, merece -en opinión de estos Ministros- un pronunciamiento favorable.

Redactó la sentencia el Ministro señor NELSON POZO SILVA. La disidencia fue redactada por el Ministro señor JOSÉ IGNACIO VÁSQUEZ MÁRQUEZ.

Comuníquese, notifíquese, regístrese y archívese.



Rol N° 9852-20-INA

Pronunciada por el Excmo. Tribunal Constitucional, integrado por su Presidente, Ministro señor JUAN JOSÉ ROMERO GUZMÁN, y por sus Ministros señor IVÁN ARÓSTICA MALDONADO, señora MARÍA LUISA BRAHM BARRIL, y señores GONZALO GARCÍA PINO, CRISTIÁN LETELIER AGUILAR, NELSON POZO SILVA, JOSÉ IGNACIO VÁSQUEZ MÁRQUEZ y MIGUEL ÁNGEL FERNÁNDEZ GONZÁLEZ.

Se certifica que el Ministro señor JOSÉ IGNACIO VÁSQUEZ MÁRQUEZ concurre al acuerdo y fallo, pero no firma por encontrarse con licencia médica.

Firma el señor Presidente del Tribunal, y se certifica que los demás señora y señores Ministros concurren al acuerdo y fallo, pero no firman por no encontrarse en dependencias físicas de esta Magistratura, en cumplimiento de las medidas dispuestas ante la alerta sanitaria existente en el país.

Autoriza la Secretaria del Tribunal Constitucional, señora María Angélica Barriga Meza.