



Centro de Estudios Tributarios  
Instituto de Estudios Tributarios & Financieros

# REPORTE TRIBUTARIO

JULIO 2024

## ESTIMADOS LECTORES:

Esta edición del Reporte Tributario, Julio/2024, desea contribuir al conocimiento y análisis de normas que resultan relevantes en los procesos de inversión. En este reporte revisaremos La Caducidad Tributaria como límite de la acción fiscalizadora. En particular, este artículo busca exponer la importancia y efecto de la caducidad de la acción fiscalizadora en el sistema tributario chileno, su establecimiento por parte del legislador como un límite precisamente a las atribuciones del Servicio de Impuestos Internos a la hora de la revisión de las declaraciones de impuestos de los contribuyentes.

En futuros reportes tributarios continuaremos revisando elementos que pueden ser parte de una futura reforma tributaria junto a figuras que involucren el desarrollo de reorganizaciones empresariales, tributación en empresas familiares y en general todo aquello que involucre la variable impositiva en el ámbito de la toma de decisiones.

Este trabajo, realizado por el Profesor Misael Morales, presenta un análisis sobre los aspectos relevantes de la caducidad tributaria como límite de la acción fiscalizadora.

En mérito de lo expuesto, el Instituto de Estudios Tributarios y Financieros, ha creado el Centro de Estudios Tributarios – CET ITF, el cual realiza esfuerzos para asumir el estudio de la temática tributaria desde diferentes perspectivas, ya que junto con estar en condiciones de participar en el debate que se promueva, está en posición de fortalecer los distintos programas que imparte el Instituto. (Diplomas, Seminarios, Cursos, Café Tributario y Early Coffee).

Estimados lectores, el Centro de Estudios Tributarios ITF, continúa con esta serie de reportes, siendo grato informar que estaremos en forma permanente comentando los principales acontecimientos, ya sea a nivel de interpretaciones, modificaciones de leyes de índole tributaria, entre otros.



**Prof. Javier Jaque López**  
Director ejecutivo  
CET ITF

# LA CADUCIDAD TRIBUTARIA COMO LÍMITE DE LA ACCIÓN FISCALIZADORA



**DIRECTOR ACADÉMICO DEL  
DIPLOMA DERECHO DE LA EMPRESA**

## **MISAEI MORALES**

Abogado, Magíster en Planificación y Gestión Tributaria de la Universidad de Santiago. Magíster en Derecho mención Derecho Económico de la Universidad de Chile. Abogado Tributario del Estudio Zúñiga y Campos Abogados, Ex gerente de TAX Defense. Profesor de postgrados en Tributación USACH y Universidad Mayor. Ex Jefe del Departamento Jurídico de la Dirección de Grandes Contribuyentes y Dirección Regional Santiago Oriente.

## **1. INTRODUCCIÓN**

A diferencia de lo que ocurre con la institución de la prescripción, la caducidad no fue tratada sistemáticamente en nuestro Código Civil, omisión o falta de actualización de su redactor al momento de dictar dicho cuerpo legal, dichas interrogantes y razones tratadas por los civilistas dificultan su estudio y aplicación, en una materia incluso tan compleja como la obligación tributaria, cuyo fundamento radica en el establecimiento del hecho gravado por parte de la Ley y donde la autonomía de la voluntad en principio no tiene cabida, cuya consagración radica precisamente en la necesidad de sancionar el actuar de la Administración Tributaria en la revisión y contenido de dicha relación, que afecta directamente del derecho de propiedad del contribuyente y que tan importante resulta en el financiamiento

La falta de un tratamiento sistematizado de la caducidad en nuestro ordenamiento común puede servir de explicación para un desarrollo mayor de esta institución en la doctrina nacional, que nos permita su aplicación a la obligación tributaria, en donde la prescripción detenta el lugar principal, cuando se trata de la extinción de las relaciones jurídicas producto del transcurso del tiempo y la inacción de las partes en el ejercicio de sus derechos. Sin embargo, la diferencia y efectos de la caducidad y la prescripción en la obligación tributaria son tan radicales, partiendo de la base de que la primera de ellas afecta el derecho del Fisco para revisar el contenido de dicha obligación y la última el ejercicio de la acción de revisión o fiscalización, lo cual agudiza el reproche y sanción del sujeto activo por no efectuar la revisión dentro del plazo legal fijado al efecto.

Ante la falta de una definición legal de lo que debemos entender por caducidad, podemos señalar que nuestra doctrina ha entendido que “ella determina de modo automático e inexorable, la extinción de cierto derechos, poderes o facultades, si no se realiza un acto específico dentro del plazo fijado a tal efecto por la Ley”.

De esta forma, entendiendo que la caducidad extingue de manera automática e inexorable un derecho, si aplicamos dicha definición a la obligación tributaria, entendida como “aquel vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto, denominado activo, se encuentra facultado por ley para exigir de otro, denominado pasivo, el contenido de una determinada prestación de contenido patrimonial”, deberíamos llegar a la conclusión lógica e inequívoca que el sujeto afectado con su ocurrencia, es el Fisco de Chile, quien como sujeto activo de la obligación tributaria es el acreedor de tributo que debe pagar el sujeto pasivo de este vínculo, que es el contribuyente. De suerte tal que, dándose los presupuesto que consagra la ley, se extinguiría el derecho del Fisco de poder revisar, determinar y exigir el tributo, con lo cual claramente la caducidad es un límite a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

La última reforma tributaria del 2020 no solamente fortaleció la institución de la caducidad en materia impositiva, sino que además al consagro expresamente como un derecho, que debe ser respetado por la Administración Tributaria en sede administrativa y reconocida automáticamente por los Tribunales de Justicia, cuando se constate los presupuesto para su procedencia.

En razón de lo expuesto, el artículo busca exponer la inserción de la caducidad en materia tributaria, su contenido y efectos como una limitación a las acciones fiscalizadoras del Servicio de Impuestos Internos, sin abarcar su otra esfera, como derecho fundamental del contribuyente frente a la Administración.

Para ello, con la finalidad de cumplir con el objetivo propuesto, se propone una estructura de cuatro acápite que se ordenan de la siguiente forma: i) La caducidad en el derecho común; ii) Establecimiento de la caducidad en el Derecho Tributario; iii) La caducidad de la acción fiscalizadora y su reconocimiento jurisprudencial; y iv) Propuesta a la noción de la caducidad tributaria. Se contempla además una conclusión que recoja los aspectos más relevantes de cada acápite y el cumplimiento del objeto propuesto.

## 2. LA CADUCIDAD EN EL DERECHO COMÚN

Para establecer la importancia de la caducidad como un límite a la acción fiscalizadora, debemos necesariamente partir por la búsqueda de antecedentes generales de la caducidad en las normas del Derecho Común, pues cómo señaló el profesor Pablo Rodríguez:

El derecho común gravita en todo el ámbito jurídico y sus principios perviven en normas especiales, complementándolas y adaptándolas a la realidad social normada por el derecho. Nuevo e indesmentible testimonio de que el sistema jurídico es uno, armónico, coherente y pleno.

En esta coherencia y armonía, encontramos las primeras dificultades —que nos acompañarán hasta el final— para el entendimiento de tal instituto, al constatar que nuestra legislación “no reglamenta la caducidad en forma autónoma”, no se encuentra una definición ni sistematización en lo extenso del Código Civil, ni en el resto de las Ramas del Derecho Privado o Público. Por el contrario, parece “no tener fisonomía propia e independiente ni un estatuto propio que sirva de antecedente distintivo”.

Por su parte, si quisiéramos recurrir a la doctrina, son pocos los autores que se han dedicado al estudio de la caducidad propiamente tal, principalmente en el derecho comparado, pues entre nosotros, destacan las investigaciones a propósito de la prescripción extintiva. Entre ellos, compartimos con el profesor don Pedro Lira Urquieta quien siendo pionero en estas materias señala derechamente que la caducidad no fue regulada por don Andrés Bello, sostenemos —al igual que él— que, por una cuestión temporal es imposible que dicho instituto encuentre su establecimiento en el código del ramo, pues la denominada teoría de la caducidad surge en Alemania alrededor del año 1880, es decir, al menos 20 años después del Código de Bello, fuertemente inspirado, además, en el Modelo Francés que tiende a unificar los efectos extintivos del tiempo bajo la institución de la prescripción. Idea que, precisamente, es opuesta a la planteada por la teoría de caducidad, con la que los autores alemanes pretendían establecer diversas instituciones en las que se manifiesta la influencia destructora del tiempo, más allá de la prescripción y como una crítica de ella.

De esta manera, es fácil constatar los obstáculos que impiden una definición exacta e inequívoca de la caducidad en términos generales, sosteniéndose por algunos que estaríamos en presencia de una especie de ineficacia jurídica, otros la catalogan como una sanción a propósito de la inactividad del titular del derecho no ejercido, así como también aquellos que la vinculan estrechamente a la noción de plazo fatal. Tantos conceptos, como ideas se tengan respecto de la institución, no olvidemos, por su parte, que en el ámbito civil existe toda una discusión doctrinaria sobre si la caducidad sólo tiene origen legal o también contractual, cuestiones que enriquecen, pero exceden el propósito del presente artículo.

Así las cosas, sin perjuicio de verificar que, en la legislación civil, no existe la caducidad en el sentido técnico con una regulación sistemática, nos quedaremos con el concepto acuñado por el profesor Arturo Alessandri Rodríguez, quien define a la caducidad como “la extinción ipso jure de la facultad de ejercer un derecho o celebrar un acto, por no haberse ejercido o realizado dentro de un plazo de carácter fatal que la ley establece”.

Por otro lado, en el ámbito del Derecho Procesal, siguiendo la noción de plazo fatal establecida en el artículo 64 del Código de Procedimiento Civil, se suele confundir equívocamente la caducidad con la institución de la preclusión, no obstante, el efecto del impulso procesal vela por la mantención y secuencia del proceso, y de ahí sus efectos extintivos. En este sentido, en el derecho comparado, existen autores que distinguen los plazos del procedimiento de los de caducidad en atención a si aquellos son fijados para el ejercicio de un acto del proceso o para dar inicio al mismo, segunda hipótesis que se acercaría a la idea de caducidad en razón del ejercicio de una acción.

De igual manera, si nos dirigimos al Derecho Administrativo, es posible verificar que en aquella rama también se recoge la noción de caducidad sin otorgarse una definición legal. Se ha dicho que es una forma anormal de extinción del acto administrativo, en conjunto con la idea de decaimiento, muchas veces equiparadas y utilizadas como sinónimos.

Sin perjuicio de ello, podemos distinguir que la institución en estudio encuentra su origen en el Dictamen N° 89.271/1966 de la Contraloría General de la República, mientras que el decaimiento es una figura creada por la doctrina y jurisprudencia, no exenta de críticas. No obstante, ambas carecen de un tratamiento normativo, pues la Ley N° 19.880/2003 sobre procedimiento administrativo, sólo reconoce a la invalidación (artículo 53) y a la revocación (artículo 61) como formas anormales de extinción, por lo que volvemos a encontrarnos con dificultades similares a las existentes en el Derecho Privado.

Es más aún, ninguna de estas figuras administrativas encuentra mucha semejanza con la caducidad tributaria, pues la caducidad administrativa cómo forma de extinción del acto administrativo afecta al destinatario, es decir, al administrado, “privándolo de los efectos emanados de un acto regular, válido y ajustado a la legalidad”. Por su parte, en el decaimiento —siguiendo al profesor Soto Kloss— “habría pérdida de la fuerza jurídica de un acto dictado conforme a derecho por el cambio en las circunstancias”. Dichos elementos, adelantáremos, no se encuentran al estudiar la caducidad tributaria, que no afecta al contribuyente —administrado— sino que aqueja al Servicio de Impuestos Internos —Administración— y, en consecuencia, a los actos dictados en contravención al derecho.

En síntesis, pese a que resulta evidente que la institución de la caducidad no sigue reglas comunes ni encuentra una regulación general, limitándose cada rama del derecho a señalar sus propias definiciones, características y efectos, sea bajo normas particulares —de haberlas— o, sea de conformidad a lo señalado por la doctrina y/o jurisprudencia, para efectos de determinar si en el código tributario existe una especie de caducidad, seguiremos el concepto esbozado por la doctrina comparada, que recoge la esencia de la institución y nos permite aplicar, en su noción más básica, a las tantas y diversas ramas que componen el ordenamiento jurídico.

Así, la caducidad sería “aquella figura que determina, de modo automático e inexorable, la extinción de ciertos derechos, poderes o facultades, si no se realiza un acto específico dentro del plazo fijado a tal efecto por la ley”. En otras palabras, significa que algo -generalmente una facultad o un llamado derecho potestativo tendente a modificar una situación jurídica- nace con un plazo de vida y que, pasado éste, se extingue. Se trata de que la facultad o el derecho que sea es de duración limitada.

### 3. ESTABLECIMIENTO DE LA CADUCIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO

En este apartado se analizarán los aspectos relevantes de la tributación de las rentas obtenidas por la tenencia de acciones y su enajenación. Cabe hacer presente que no se analizarán las reglas de imputaciones de los dividendos, regímenes preferentes, normas de determinación de costos tributarios que inciden en el mayor valor, entre otras situaciones particulares que puedan afectar la tributación, sino más bien los aspectos generales y más relevantes para el analizar el fenómeno de roll-over.

Teniendo presente el concepto a utilizar, se evidencia del estudio de los antecedentes de la caducidad en el Derecho Tributario, que contrario a lo que ocurre en el Derecho Común, esta rama contempla supuestos normativos que instituyen con rango legal el establecimiento de la figura en estudio.

Así, el primero de ellos es la Ley N° 18.320/1984 denominada comúnmente “Ley Tapón” cuyo ámbito de aplicación, más bien reducido sólo al Impuesto a las Ventas y Servicios, limitaba las facultades fiscalizadoras del Servicio de Impuestos Internos en post del incentivo al cumplimiento tributario, toda vez establecía que la Administración sólo podía requerir antecedentes al contribuyente para examinar los últimos 36 meses, disponiendo de un plazo fatal de 6 meses para citar, liquidar o girar, plazo que se contaba —a diferencia del posterior artículo 59 del C.T— desde que vencía el plazo para acompañar antecedentes de conformidad al artículo 63 del Código Tributario.

En efecto, señalaba el artículo único de la Ley N° 18.320, en lo pertinente, que:

El ejercicio de las facultades del Servicio de Impuesto 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:

Cabe destacar que, del estudio de la historia fidedigna del establecimiento de este derogado cuerpo legal, es posible afirmar que el origen de la normativa y el objetivo del legislador fue el de vincular directamente las facultades de la administración tributaria, su extensión y vigencia temporal a la verificación y calificación que se pueda formular respecto de la conducta del contribuyente. De esta forma, se concibe las instituciones de la ley N° 18.320 como una limitación o cortapisa a las omnímodas facultades que la ley confiere a la administración tributaria, originada en la comprobación fáctica de la recta conducta impositiva del contribuyente, aspecto este último que da pie a la primera de las perspectivas mencionadas, esto es, de resguardo a las garantías legislativas del contribuyente. (destacado es nuestro).

En relación al mencionado cuerpo legal el Servicio de Impuestos Internos, en su oportunidad impartió las instrucciones correspondientes a la aplicación de la Ley N° 18320, mediante la Circular N° 67/2001, señaló en lo pertinente que “ El N° 4 del artículo único de la ley en comento dispone que el Servicio tiene un plazo fatal de seis meses, contado desde el vencimiento del plazo que ha tenido el contribuyente, para presentar los antecedentes que le han sido requeridos, para citar al contribuyente, o para practicarle una liquidación o para efectuarle un giro”, y agrega dicha instrucción que “si dentro del plazo señalado no se efectuare ninguno de los actos mencionados, las citaciones, liquidaciones o giros que por el período examinado que se notificaren al contribuyente fuera del referido plazo, no obligaran al contribuyente”. (Destacado es nuestro).

De esta manera, aun cuando la derogada Ley N° 18.230 no hablaba de caducidad, ni tampoco las instrucciones de la Administración Tributaria, es posible establecer que dicha limitación de tiempo en el ejercicio de las facultades de la administración corresponde a una caducidad tributaria que afecta el derecho del Fisco a ejercer sus acciones para determinar las diferencias de impuestos.

Por la razones expuestas, es posible afirmar que el primer cuerpo legal que introdujo la caducidad en materia impositiva, fue la extinta “Ley Tapón”, en la cual existían razones de texto legal, doctrinarias e incluso jurisprudenciales que avalan la conclusión de que las instituciones de la ley N° 18.320 se apartan de la prescripción y se identifican en mejor forma

con la caducidad entendida como el decaimiento, la extinción de las facultades de la administración tributaria que, o bien comprueba el correcto comportamiento del contribuyente o bien, simplemente deja de actuar en término legal, definición ésta que en nuestro ordenamiento jurídico tributario obliga al contribuyente a alegarla si estima del caso valerse de sus garantías. (destacado es nuestro).

Luego, el año 2010 se publica la Ley 20.420 que, junto con introducir con rango legal un decálogo de derechos de los contribuyentes —creando el artículo 8 bis del Código Tributario—, modifica el artículo 59 del mismo cuerpo legal que, hasta ese entonces, sólo señalaba la facultad del Servicio de revisar y liquidar diferencias dentro de los periodos de prescripción, introduciendo la caducidad de la acción fiscalizadora como una institución común aplicable a la obligación tributaria existente entre el Estado y los contribuyentes.

En efecto, la Ley 20.420 de 2010 introduce con caracteres generales un plazo de caducidad de la acción fiscalizadora que, hasta ese entonces, sólo existía respecto de la fiscalización del Impuesto a las Ventas y Servicios, dando cuenta del comienzo de un nuevo paradigma en la relación jurídico-tributaria entre Estado-Contribuyente, más simétrica, fortalecida y moderna, ya no con el fin de regularizar el cumplimiento tributario sino en búsqueda de la efectiva protección de los derechos de los contribuyentes.

De acuerdo con la historia fidedigna del dicha Ley, la modificación al artículo 59 del Código Tributario, buscó en palabra del Sr. Pablo González Suau, Subdirector Jurídico de Servicio de aquella época, “Acotar los plazos que tiene el SII para ejercer su función fiscalizadora. Hoy sólo existe como plazo para terminar los procedimientos el de prescripción que establece el Código Tributario, es decir, 3 ó 6 años, según el caso”. (destacado es nuestro).

En concreto, a consecuencia de la citada modificación, ahora el Servicio dispondrá del plazo fatal de 9 meses para citar, liquidar o girar cuando inicie una fiscalización mediante requerimiento de antecedentes. No obstante, la nueva norma exige para la determinación del momento en que comenzaba el cómputo del plazo, que el funcionario fiscalizador

del Servicio de Impuestos Internos certifique que todos los antecedentes han sido puestos a su disposición, diferente a lo que ocurría con la forma del cómputo del plazo de caducidad en la Ley N° 18.320, que comenzaba a correr desde el vencimiento del plazo que el contribuyente tenía para dar respuesta al requerimiento de antecedentes. Lo anterior, en cierta medida trunca la protección de los derechos de los contribuyentes y la certeza jurídica que pregonaba la Ley, por cuanto el Servicio de Impuestos Internos podría fácilmente eludir la aplicación formal de la caducidad al depender de su entera voluntad emitir la aludida certificación, bajo el pretexto de la insuficiencia de los documentos presentados por el contribuyente.

Por otro lado, la Ley N° 20.780/2014, que modifica el artículo 59 del Código Tributario, al suprimir el legislador la expresión “fatal” del plazo de 9 meses consagrado en la disposición en comento. Esto, de cierta manera, remeció el consenso que existía en aquellos años respecto de la procedencia de la caducidad en materia tributaria, sufriendo un “aparente” retroceso a los derechos de los contribuyentes, máxime si se considera el mensaje eminentemente recaudador de la reforma tributaria del año 2014.

Por su parte, contribuye a esta incertidumbre la propia interpretación del Servicio de Impuestos Internos, que impartiendo instrucciones mediante la Circular N° 33/2015 señala que la restricción temporal a que debe sujetarse la fiscalización se implementa sobre la base de la fijación de un término de meses de carácter no fatal, lo que implica que lo obrado más allá de su vencimiento será válido, sin perjuicio del plazo de prescripción del artículo 200 del Código Tributario. Disposición que además debía regir in actum de conformidad a la Ley sobre Efecto Retroactivo de las Leyes.

Cómo se podrá constatar, dicha interpretación administrativa frustra cualquier intento de darle a la norma del artículo 59 del C.T una noción de caducidad, al menos, en sede administrativa, pues —como veremos— la jurisprudencia, basada en la historia de la ley y el contenido del artículo 59, en su idea de protección de los derechos de los contribuyentes, no abandonó la idea de la caducidad.

Precisamente dicha incertidumbre generó la modificación nuevamente del artículo 59 del Código Tributario, por parte de la Ley N° 20.210/2020.

## 4. LA CADUCIDAD DE LA ACCIÓN FISCALIZADORA Y SU RECONOCIMIENTO JURISPRUDENCIAL

La última reforma tributaria, la Ley N° 21.210 de 2020, teniendo como claro estandarte la modernización del sistema tributario, perfecciona la mermada norma de caducidad del artículo 59 del Código Tributario y fortalece los derechos de los contribuyentes, con el objetivo de otorgar mayor seguridad y certeza jurídica, respecto de preceptos que habían sido enormemente debilitados con las leyes N° 20.780/2014 y 20.899/2016.

En ese sentido, modifica el artículo 8 bis del Código Tributario, estableciendo 19 numerales, dentro de los cuales se menciona expresamente el término caducidad y restablece con mayor fuerza el artículo 59 del mismo cuerpo legal, prohibiendo nuevos requerimientos respecto de hechos o partidas que ya hayan sido sometidas a procedimientos de fiscalización; introduciendo el vocablo “máximo” al referirse al plazo de 9 meses dentro de los cuales el Servicio debe citar, liquidar o girar; Además de obligar al funcionario revisor a certificar una vez transcurrido 10 días de efectuada la entrega de los antecedentes requeridos. Estas enmiendas, vienen a hacerse cargo de las deficiencias que presentaba la norma, según se trató precedentemente.

De esta manera, señala el actual artículo 59 del Código Tributario, en lo pertinente:

Dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá llevar a cabo procedimientos de fiscalización y revisión de declaraciones de los contribuyentes. (...). Cuando se inicie una fiscalización mediante requerimiento de antecedentes que deban ser presentados al Servicio por el contribuyente, se dispondrá del plazo máximo de nueve meses, contado desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que todos los antecedentes solicitados han sido puestos a su disposición para, alternativamente, citar para los efectos referidos en el artículo 63, liquidar o formular giros, cuando corresponda, o bien declarar si el contribuyente así lo solicita que no existen diferencias derivadas del proceso de fiscalización. El funcionario a cargo tendrá el plazo de 10 días, contados desde que recibió los antecedentes solicitados para realizar dicha certificación.

En consecuencia, si analizamos la precitada norma a la luz del concepto de caducidad dado ut supra, necesariamente ha de concluirse que nos encontramos ante tal institución en el Derecho Tributario, pues siguiendo su estructura:

La facultad del Servicio de *“llevar a cabo procedimientos de fiscalización y revisión de declaraciones de los contribuyentes”*, se sujeta al plazo fijado a tal efecto por la ley, es decir, *“al plazo máximo de nueve meses”* que se cuenta desde la certificación del funcionario revisor, extinguiéndose dicha facultad, si no se realiza el acto específico, de *“citar para los efectos referidos en el artículo 63, liquidar o formular giros, cuando corresponda”*. Plazo, que debe respetarse *“para todos los efectos legales y cualquiera sea el caso”* de conformidad al derecho del contribuyente consagrado en el numeral 8° del artículo 8 bis del Código Tributario, por tratarse de la *“caducidad tributaria establecida en la ley”*. En otras palabras, se trata de que la acción fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos es de una duración limitada.

Teniendo a la vista esta propuesta de noción de caducidad tributaria, es comprensible las últimas modificaciones propuestas por el ejecutivo al artículo 59 del C.T, tanto del fallido Mensaje Presidencial N° 064-370 presentado con fecha 7 de Julio de 2022, cuanto por el nuevo Mensaje N° 326-371 de fecha 29 de enero de 2024, en el que se propone respecto de la certificación del funcionario revisor que si éste no emite la certificación respectiva dentro del plazo de los 10 días, se entenderán por acompañados sin más trámite los antecedentes puestos a su disposición, iniciándose el cómputo del plazo de nueve meses.

A nuestro juicio, la propuesta va en el sentido correcto, pues si somos respetuosos de la institución de la caducidad, la certificación no es más que la constatación de un hecho por parte de la Administración, esto es, del hecho que los documentos requeridos han sido formalmente puestos a disposición del Servicio, no debiendo pender los efectos extintivos *ipso iure* de la caducidad en la emisión de un acto que depende de la entera voluntad del titular negligente de la facultad no ejercida, pues ésta ópera de pleno derecho, precisamente, como una sanción a la inactividad de quien pudo evitarla y en tutela de la seguridad jurídica de quien

se encuentra en la incertidumbre de verse afectado por la modificación de una situación jurídica. De ahí, la idea del proyecto de ley de introducir una especie de “certificación automática” en el caso de que el funcionario no emita la certificación en el plazo fijado.

Por otro lado, estas apreciaciones sobre la caducidad tributaria se ven refrendadas al explorar el desarrollo jurisprudencial de la institución, en el examen más práctico de la subsunción de la norma al caso particular. Pues bien, corresponde citar someramente algunos fallos de los Tribunales de Justicia a fin de dar cuenta del entendimiento de la judicatura en la resolución de las controversias jurídico-tributarias producto de la norma vigente en época de las distintas reformas, según mencionamos con anterioridad.

En efecto, primero respecto a lo señalado sobre el “reexamen” de la Ley N° 18.320/1984, cuando aquella norma aún se encontraba vigente, el Servicio de Impuestos Internos amparaba en la tesis de poder notificar y revisar más de una vez determinados períodos, posición que fue rechazada por la Excelentísima Corte Suprema que, conociendo de un recurso de casación en el fondo interpuesto por el Servicio, zanjó la discusión, resolviendo, en lo pertinente:

Que, si bien el órgano fiscalizador cuenta con la facultad de revisar nuevamente periodos ya requeridos, necesariamente debe haber citado, liquidado o girado al contribuyente dentro del plazo de 6 meses posteriores a la notificación del requerimiento, puesto que, a contrario sensu, dicha repartición fiscal contaría con la potestad de reexaminar de manera indefinida periodos tributarios respecto de los cuales ya ejerció su facultad fiscalizadora, sin realizar ninguna de las conductas que le habilita para seguir adelante y practicar posteriormente las liquidaciones correspondientes.

Es decir, la acción fiscalizadora ya ejercida, ha caducado a consecuencia de la inactividad del Servicio, por no haber citado, liquidado o girado dentro del plazo legal, por lo que corresponde anular las liquidaciones que se hubieren emitido.

Segundo, respecto a la certificación del funcionario fiscalizador introducida por la Ley N° 20.420/2010 es relevante destacar la aplicación que le dio la jurisprudencia en los casos de justificación de inversiones, en los que el Servicio muchas veces solicita documentos vagos, genéricos o sujetos a valoración, cuestiones que entorpecen los procedimientos de revisión y dejan al arbitrio del funcionario a cargo de la fiscalización la emisión de una certificación que fácilmente puede burlar excusándose en que los documentos aportados no son suficientes para acreditar el origen de los fondos.

En este contexto, la Excelentísima Corte Suprema, conociendo de un recurso de casación en el fondo deducido por la reclamante, resuelve en lo pertinente:

Que, (...) la exigencia para producir los efectos previstos en el inciso 1° del artículo 59, consistente en el atestado por el cual se certifique que todos los antecedentes solicitados han sido puestos a disposición del funcionario a cargo de la fiscalización, debe entenderse satisfecha con la certificación de la recepción material de los antecedentes presentados por el fiscalizado en respuesta al requerimiento del fiscalizador. (...) Primero, porque (...) la Administración podría a su arbitrio privar a los contribuyentes un efecto legalmente previsto a su favor; y, porque ante la falta de certeza de lo solicitado, no resulta jurídica ni lógicamente posible certificar la coincidencia objetiva entre aquello y lo aportado por el contribuyente.

Es decir, la certificación no es más que la constatación del hecho que los documentos requeridos han sido formalmente puestos a disposición del Servicio y, por tanto, no subordina a aquella los efectos extintivos *ipso iure* de la caducidad, legalmente previstos como un derecho del contribuyente.

En tercer lugar, respecto a la supresión de la expresión fatal del plazo de 9 meses del artículo 59 del C.T efectuado por la Ley N° 20.780/2014, resulta útil revisar el sentido y alcance fijado por la jurisprudencia a tal omisión, pues la existencia de un plazo fatal es de la esencia de la institución de la caducidad. En este caso, es enriquecedor examinar lo sostenido en primera y segunda instancia, pues da cuenta del disenso existente respecto a su naturaleza jurídica. Nuevamente, a propósito de una justificación de inversiones, el sentenciador de primera instancia resuelve, en lo pertinente:

Que, en otras palabras, con la eliminación del vocablo “fatal”, a partir de la Reforma Tributaria del año 2014, el plazo de 9 meses establecido en el inciso primero del artículo 59 del Código Tributario dejó de ser un plazo de caducidad dentro del cual el Servicio debe ejercer su acción fiscalizadora, por lo tanto, las actuaciones del Servicio serán válidas, aun cuando se realicen después del plazo de 9 meses del inciso primero del artículo 59 mencionado, tanto en cuanto se realicen dentro de los plazos de prescripción del artículo 200 y 201 del Código Tributario, tal y como ocurre en la especie.

Como se podrá constatar, el fallo de primera instancia sigue el criterio del Servicio de Impuestos Internos en la —ya comentada— Circular N° 33/2015, dando cuenta del “aparente” retroceso en el entendimiento de la institución. En este sentido, decimos “aparente” toda vez que la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago revoca la sentencia de primera instancia volviendo al criterio jurisprudencial establecido anteriormente por la Excelentísima Corte Suprema al interpretar el artículo 59 del C.T de conformidad a la historia fidedigna de la ley y su finalidad de explicitar los derechos de los contribuyentes, señalando que:

Evidentemente el precepto ha de interpretárselo en el sentido que, precisamente, explicita los derechos de los contribuyentes, esto es, que los exprese de manera clara y determinada. Por consiguiente, si el Servicio de Impuestos Internos requiere ciertos antecedentes del contribuyente y éste de buena fe proporciona aquellos con los que cuenta y de los que puede hacerse empleando una diligencia a lo menos mediana y quien los recibe no solo no expresa absolutamente nada en orden a que la documentación es efectivamente la requerida o bien que se halla incompleta, sino que además informa al contribuyente que su declaración de impuesto a la renta ha sido aceptada, no puede la autoridad aprovecharse de esta omisión y que ese silencio carente de justificación obre en su beneficio, impidiendo u obstando al inicio del cómputo del término de nueve meses que contempla la norma. Otorgar una inteligencia distinta, importaría permitir al Servicio torcer la voluntad de la ley, pues bastaría omitir la certificación del artículo 59 para no generar el efecto de imponer la carga de citar, liquidar o girar.

De esta manera, de la evolución histórica de la norma que consagra la regla general sobre caducidad en materia impositiva, es posible establecer que para que opere la extinción automática e inexorable del derecho de la administración tributaria de revisar las diferencias de impuestos y ejercer su acción fiscalizadora, es necesario un requerimiento de antecedentes conforme el artículo 59 del Código Tributario; que el contribuyente de respuesta a dicho requerimiento y acompañe todos los antecedentes solicitados por el Servicio, que será certificado por el funcionario a cargo de la revisión solo como un acto declarativo, pero no constitutivo del derecho; el transcurso de los plazos que fija la norma de 9, 12, 18 o 24 meses, según sea el caso y la inacción por parte de la Administración en dicho espacio de tiempo.

El cual solo constituye la declaración o constatación del hecho positivo del contribuyente, pero nunca la constitución del derecho a la inhibición que pesa sobre el.

## 5. PROPUESTA A LA NOCIÓN DE CADUCIDAD TRIBUTARIA

Tras haber efectuado un estudio de la caducidad, tanto en el derecho común, como en los supuestos normativos encontrados en el devenir del Derecho Tributario y, luego, de explorar el desarrollo de la jurisprudencia respecto al artículo 59 del Código Tributario, estamos en condiciones de proponer una noción de caducidad tributaria, entendiéndola como la extinción automática e inexorable del derecho de la Administración Tributaria para revisar y ejercer la acción fiscalizadora, por no haberse ejercido durante el plazo que fija la ley y cumpliéndose los demás requisitos legales.

La incertidumbre en su ocurrencia está dada por la exigencia de la certificación de la entrega de todos los antecedentes solicitados por el requerimiento por parte del funcionario encargado de la revisión. En opinión nuestra, dicho acto material solo constituye la declaración o constatación del hecho positivo del contribuyente, pero nunca la constitución del derecho del contribuyente para que la Administración quede privada de la facultad de ejercer la acción de fiscalización, por su inacción en el plazo que la ley ha fijado para tal efecto.

Lo cual quedaría zanjado de aprobarse la reforma del actual gobierno, en la que se establece que los plazos de caducidad operarán desde que el contribuyente acompañe todos los antecedentes requeridos, con independencia de la certificación por parte de la Administración.

La *caducidad* tributaria, así definida resulta una institución más gravosa y totalmente diferente a la prescripción, sólo mencionar como divergencia, entre otras, que esta última afecta la acción de fiscalización, pero no el derecho a ejercer dicha acción, como sí ocurre con la institución que es objeto de análisis, pero todo lo cual excede el objetivo del presente artículo.

En este sentido, resulta esclarecedor observar lo que ocurre en el derecho comparado, específicamente en la doctrina española, que ha elaborado un fundamento para el efecto extintivo de la caducidad que va más allá del mero hecho de no ejercer determinadas facultades dentro del plazo fijado por la ley. El denominado “*efecto de pena de banquillo*” del Profesor Juan Alfonso Santamaría Pastor prefiere como fundamento, inclusive, por sobre la seguridad jurídica, el desasosiego, inestabilidad e incertidumbre que genera en los contribuyentes la tramitación de procedimientos de resultados potencialmente desfavorables, independiente del resultado mismo del procedimiento, meramente por la inestabilidad emocional y económica que produce la incertidumbre y, por ello, el legislador limita su duración en el tiempo. Independientemente del fundamento que quiera adoptarse, sea la seguridad o certeza jurídica, sea la aflicción que experimenta el contribuyente, estamos en presencia de una verdadera caducidad, que, a diferencia de la legislación española, produce sus efectos en la acción fiscalizadora del Servicio, según lo tratado precedentemente.

## 6. CONCLUSIONES

En virtud de las normas descritas, la doctrina revisada y el examen de la aplicación jurisprudencial, sostenemos que, el artículo 59 del Código Tributario:

Consagra la caducidad de la facultada de ejercer las acciones de fiscalización, esto es, una institución de orden público, establecida con el objeto de dar seguridad jurídica, cuyos efectos son más severos que los de la prescripción, pues no requiere ser alegada, opera de pleno derecho, extingue el derecho ipso iure, no admite causales de interrupción ni suspensión, no se puede renunciar y no subsiste pretensión ni derecho alguno.

2. Es un límite a las facultades fiscalizadoras del Servicio de Impuestos Internos y constituye un derecho de los contribuyentes, pues determina de modo automático e inexorable, la extinción de la acción fiscalizadora.

3. Los requisitos para que opere la caducidad de la faculta de ejercer la acción fiscalizadora, son la existencia de un requerimiento de antecedentes; respuesta a dicho requerimiento y entrega de todos los antecedentes solicitados; transcurso del plazo que la ley fija para su ejercicio e inacción por parte de la Administración Tributaria.

4. El foco de discusión esta dado por la naturaleza jurídica de la certificación del funcionario a cargo de la revisión, es meramente declarativa o constituye uno de los elementos para nazca la caducidad como un derecho del contribuyente.

5. Hacer presente que la norma de caducidad tributaria consagrada en el artículo 59 del Código Tributario, es de carácter general, porque existe otras dentro de nuestro ordenamiento impositivo, con plazo y requisitos distintos, como ocurre por ejemplo con la norma de término de giro del artículo 69 del mismo cuerpo legal, pero cuyo análisis excede el objeto de este artículo.

6. Finalmente, el reconocimiento y aplicación de la caducidad tributaria en sede administrativa y judicial es un tremendo desafío para los actores del sistema impositivo, porque esta constituye un derecho del contribuyente, pero es una limitación severa a las facultades de revisión o fiscalización del Servicio, que en nuestra opinión no ha tenido el tratamiento relevante. Basta comparar la completa y clara instrucción que existe por parte de la Autoridad Tributaria a propósito de la prescripción tributaria, institución a la cual dedica toda la Circular N° 73/2001, versus la caducidad tributaria a la cual le dedica un par de páginas en la Circular N° 41/2021.

# DIPLOMA EN PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA

## EXPERTO TRIBUTARIO II

VERSIÓN 2024

### OBJETIVOS DEL CURSO

El Diploma en Planificación Tributaria, Experto Tributario II, del Instituto de Estudios Tributarios y Financieros – ITF, tiene como propósito que los alumnos integren la normativa tributaria a través del análisis, interpretación guiada, evaluación de casos y evaluación de opciones o alternativas con el fin de proporcionar una consultoría de excelencia en el ámbito de los tributos, tanto a personas naturales como jurídicas, contribuyendo con ello a la toma de decisiones empresariales.

### FECHA DE INICIO

22 DE JULIO DE 2024

Se imparte 2 veces por semana  
(lunes y miércoles).

### HORARIO

18:00 a 22:00 hrs.

### DURACIÓN DEL CURSO

108 hrs. cronológicas,  
144 hrs. pedagógicas.

### VALOR

**\$1.450.000**

**Forma de pago:** Transferencia bancaria,  
tarjeta de crédito por web pay

**Modalidad:** On Line sincrónico por  
plataforma ZOOM



### DIRECTOR ACADÉMICO

#### JAVIER JAQUE

Ingeniero Comercial, Magíster en Planificación Tributaria. Master in International Tax Law, Universidad de Londres. Socio Consultoría Tributaria CCL TAX. Ex Socio Consultoría Tributaria EY (Ex Ernst & Young) y KPMG. Profesor de Postgrado en distintas Universidades. Ex Director Magíster en Tributación y Diplomas FEN UCHILE y Director Ejecutivo CET UCHILE.

# DIPLOMA EN TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

VERSIÓN 2024

## OBJETIVOS DEL CURSO

El Diploma en Tributación Internacional, del Instituto de Estudios Tributarios y Financieros – ITF, tiene como propósito que los alumnos integren la normativa tributaria en materia de operaciones transfronterizas a través del análisis, interpretación guiada, evaluación de casos y evaluación de opciones o alternativas con el fin de proporcionar una consultoría de excelencia en el ámbito de los tributos, tanto a personas naturales como jurídicas, contribuyendo con ello a la toma de decisiones empresariales.

## FECHA DE INICIO

30 DE JULIO DE 2024

Se imparte 2 veces por semana  
(lunes y miércoles).

## HORARIO

18:00 a 22:00 hrs.

## DURACIÓN DEL CURSO

108 hrs. cronológicas,  
144 hrs. pedagógicas.

## VALOR

**\$1.450.000**

**Forma de pago:** Transferencia bancaria,  
tarjeta de crédito por web pay

**Modalidad:** On Line sincrónico por  
plataforma ZOOM



## DIRECTOR ACADÉMICO CHRISTIAN DELCORTO

Contador Público Auditor  
LLM (Master) PUC UC – Mención Tributaria.  
Socio Consultoría Tributaria CCL AC (Ex CCL TAX) Ex Socio  
EY y Recabarren en Consultoría Tributaria Profesor de  
Postgrado en distintas Universidades Ex Jefe de  
Fiscalización Dirección de Grandes Contribuyentes y  
monitor Escuela de Capacitación SII

# DIPLOMA EN TRIBUTACIÓN DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS

VERSIÓN 2024

## OBJETIVOS DEL CURSO

El Diploma en Tributación de Instrumentos Financieros impartido por el Instituto de Estudios Tributarios y Financieros – ITF tiene como propósito lograr que sus estudiantes sean capaces de analizar, interpretar, evaluar y aplicar en detalle la normativa tributaria relacionada con los Instrumentos Financieros e Instrumentos Derivados. Además, el modelo de enseñanza de ITF persigue generar capacidades básicas que permitan a sus estudiantes realizar consultorías de excelencia en el ámbito tributario tanto a personas naturales como jurídicas - ya sea que tengan o no domicilio en Chile- contribuyendo con ello a mejorar la toma de decisiones empresariales.

## FECHA DE INICIO

23 DE SEPTIEMBRE DE 2024

Se imparte 2 veces por semana  
(lunes y miércoles).

## HORARIO

18:00 a 22:00 hrs.

## DURACIÓN DEL CURSO

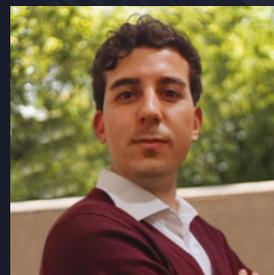
92 hrs. cronológicas,  
122 hrs. pedagógicas.

## VALOR

**\$1.200.000**

**Forma de pago:** Transferencia bancaria,  
tarjeta de crédito por web pay

**Modalidad:** On Line sincrónico por  
plataforma ZOOM



## DIRECTOR ACADÉMICO

**PATRICIO OPAZO**

CONTADOR AUDITOR Y  
MAGÍSTER EN DERECHO,  
MENCIÓN TRIBUTACIÓN (PUC)