

Conservación de documentos

A la pregunta, **¿qué puedo destruir y cuándo?**, la respuesta no es algo fácil, ya que, debemos distinguir aquellos documentos netamente contables y tributarios, tales como facturas, guías de despacho, boletas, libros contables obligatorios y auxiliares, etc., y los otros documentos, los cuales nos pueden servir para acreditar los registros contables y temas legales de otras áreas (por ejemplo, un contrato de compraventa).

Cuando hablamos de documentos lo hacemos en términos amplios, incluyendo tanto el soporte de papel como el soporte electrónico al que la Ley en determinados casos le da la misma fuerza obligatoria y probatoria que el contenido en soporte papel o bien una fuerza obligatoria y probatoria específica. En tal sentido, el artículo 3° de la Ley N° 19.799, sobre Documentos Electrónicos, Firma Electrónica y Servicios de Certificación, prescribe que: *Los actos y contratos otorgados o celebrados por personas naturales o jurídicas, suscritos por medio de firma electrónica, serán válidos de la misma manera y producirán los mismos efectos que los celebrados por escrito y en soporte de papel. Dichos actos y contratos se reputarán como escritos, en los casos en que la ley exija que los mismos consten de ese modo, y en todos aquellos casos en que la ley prevea consecuencias jurídicas cuando constan igualmente por escrito.*

1. Normas legales sobre el tema

Revisaremos en forma especial la normativa tributaria, contable y en forma muy general la normativa de otras áreas del derecho, a fin de determinar, por cuánto tiempo debemos conservar los documentos contables, tributarios y legales en general.

No solo debemos conservar la documentación para justificar operaciones ante el SII, sino que, debemos conservarla, además por posibles acciones judiciales que interpongamos o que debamos defender.

1.1 Código Civil:

El Código Civil establece la regla general en materia de prescripciones, tanto extintiva como adquisitiva. De esta manera, los derechos y acciones judiciales de carácter ordinario se extinguen en cinco años, y los de carácter ejecutivo se extinguen en tres años, al cabo del cual las acciones que eran ejecutivas se convierten en ordinarias durando dos años más (artículos 2514 y 2515). En cuanto a la prescripción adquisitiva, el tiempo necesario es de dos años para los muebles y cinco años para los inmuebles; y diez años, según se trate de una prescripción adquisitiva ordinaria y extraordinaria, respectivamente (artículos 2508 y 2511).

1.2 Código Tributario:

El inciso segundo de su artículo 17 dispone que los libros de contabilidad, deben ser conservados por los contribuyentes, junto con la documentación correspondiente, mientras esté pendiente el plazo que tiene el Servicio (SII) para la revisión de las declaraciones.

Por su parte, de acuerdo al artículo 200 del mismo cuerpo legal, el plazo de prescripción que tiene el SII para la revisión de las declaraciones es el siguiente:

*El Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que hubiere lugar, **dentro del término de tres años** contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.*

*El plazo señalado en el inciso anterior **será de seis años** para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa. Para estos efectos, constituyen impuestos sujetos a declaración aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto.*

En los plazos señalados en los incisos anteriores y computados en la misma forma prescribirá la acción del Servicio para perseguir las sanciones pecuniarias que accedan a los impuestos adeudados.

Los plazos anteriores se entenderán aumentados por el término de tres meses desde que se cite al contribuyente, de conformidad al artículo 63 o a otras disposiciones que establezcan el trámite de la citación para determinar o reliquidar un impuesto, respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en la citación. Si se prorroga el plazo conferido al contribuyente en la citación respectiva, se entenderán igualmente aumentados, en los mismos términos, los plazos señalados en este artículo.

Las acciones para perseguir las sanciones de carácter pecuniario y otras que no accedan al pago de un impuesto prescribirán en tres años contados desde la fecha en que se cometió la infracción.

Además el Artículo 201, señala que: *En los mismos plazos señalados en el artículo 200, y computados en la misma forma, prescribirá la acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos.*

Estos plazos de prescripción se interrumpirán:

1°.- Desde que intervenga reconocimiento u obligación escrita.

2°.- Desde que intervenga notificación administrativa de un giro o liquidación.

3°.- Desde que intervenga requerimiento judicial.

En el caso del número 1°, a la prescripción del presente artículo sucederá la de largo tiempo del artículo 2.515 del Código Civil. En el caso del número 2°, empezará a correr un nuevo término que será de tres años, el cual sólo se interrumpirá por el conocimiento u obligación escrita o por el requerimiento judicial.

Los plazos de fiscalización y de cobro se suspenderán durante el período en que el Servicio esté impedido, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 2° del artículo 24, de girar la totalidad o parte de los impuestos comprendidos en una liquidación cuyas partidas o elementos hayan sido objeto de una reclamación tributaria, es decir, el plazo se suspende por todo el tiempo de tramitación de reclamo hasta la notificación del fallo pronunciado por el Tribunal Tributario y Aduanero.

La Ley N° 20.727, incorporó un inciso final al artículo 17, que es reflejo de la tendencia a incorporar el soporte electrónico de los documentos, de esta manera, la norma dispone: *El Servicio podrá autorizar que los libros de contabilidad y los libros adicionales o auxiliares, que los contribuyentes lleven en soporte de papel, sean reemplazados por sistemas tecnológicos que reflejen claramente el movimiento y resultado de los negocios y permitan establecer con exactitud los impuestos adeudados. Para estos efectos, el Servicio certificará los sistemas que cumplan con tales requisitos.*

1.3 D.L. N° 825 de 1976 o Ley del IVA y su Reglamento, D.S. N° 55 de 1977:

Decíamos que cuando hablamos de documentos debemos entenderlo en sentido amplio, incluyendo el soporte electrónico, en este sentido, el nuevo Artículo 54 del DL N° 825 de 1976, reemplazado por la Ley N° 20.727, dispone en su inciso 1°: *Las facturas, facturas de compra, liquidaciones facturas y notas de débito y crédito que deban emitir los contribuyentes, consistirán exclusivamente en documentos electrónicos emitidos en conformidad a la ley, sin perjuicio de las excepciones legales pertinentes. Las guías de despacho y las boletas de ventas y servicios se podrán emitir, a elección del contribuyente, en formato electrónico o en papel. Con todo, los comprobantes o recibos generados en transacciones pagadas a través de medios electrónicos tendrán el valor de boleta de ventas y servicios, tratándose de contribuyentes que hayan optado por emitir dichas boletas en formato papel, en la forma y condiciones que determine el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.*

Tratándose de contribuyentes que hayan optado por emitir boletas electrónicas de ventas y servicios en que el pago de la respectiva transacción se efectúe por medios electrónicos, ambos sistemas tecnológicos deberán estar integrados en la forma que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución, de forma tal que el

uso del medio de pago electrónico importe necesariamente la generación de la boleta electrónica de ventas y servicios por el contribuyente respectivo.

Por su parte el inciso final del mencionado artículo dispone que: *La copia impresa en papel de los documentos electrónicos a que se refiere el inciso primero, tendrá el valor probatorio de un instrumento privado emanado de la persona bajo cuya firma electrónica se transmitió, y se entenderá cumplida a su respecto la exigencia de timbre y otros requisitos de carácter formal que las leyes requieren para los documentos tributarios emitidos en soporte de papel.*

1.3.1 Autorización para destruir algunos documentos tributarios

El D.L. N° 825, establece un procedimiento alternativo, previa autorización del SII, para la destrucción de los originales de las boletas y duplicados de facturas, guías de despacho, notas de crédito y notas de débito y de otros documentos, cuando la obligación de conservación durante seis años les produzca dificultades de orden material.

El artículo 58 dispone que:

Los duplicados de las facturas y los originales de las boletas a que se refiere este párrafo deberán ser conservados por los respectivos contribuyentes durante seis años. Sin embargo, cuando el cumplimiento de esta obligación ocasionare dificultades de orden material a los contribuyentes, el Servicio de Impuestos Internos podrá autorizar la destrucción de dichos duplicados u originales, conforme al procedimiento que establezca el Reglamento.

El artículo 72 del Reglamento del D.L. 825, dispone que:

Los Administradores de Zona podrán autorizar, a solicitud de los contribuyentes, la destrucción de los originales de las boletas y duplicados de facturas, guías de despacho, notas de crédito y notas de débito y de otros documentos, cuando la obligación de conservación durante seis años les produzca dificultades de orden material. Esta autorización sólo podrá concederse por años comerciales completos y, en ningún caso, podrá referirse a la destrucción de los originales o duplicados de los últimos tres años, salvo que hubiere revisado la contabilidad del contribuyente y liquidado todos los impuestos que le afecten.

La destrucción de esta documentación deberá llevarse a cabo en presencia de Inspectores del Servicio, levantándose acta de lo obrado.

1.4 Ley N° 18.845, que establece Sistemas de Microcopia o Micrograbación de documentos:

La Ley N° 18.845, que establece el Sistema de Microcopia y Micrograbación de documentos, en su artículo 7 dispone que: *Mientras se encuentren pendientes los plazos establecidos en el artículo 200 del Código Tributario (3 o 6 años), será aplicable lo dispuesto en el N° 16 del artículo 97 del mismo texto legal, respecto de la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o de los documentos que se señalan en esta última norma, aun cuando ellos estén microcopiados o micrograbados.*

Con todo, los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, en el ámbito de su competencia territorial, podrán autorizar la destrucción de dichos documentos antes del transcurso de los plazos mencionados, siempre y cuando se proceda previamente a su microcopia o micrograbado de acuerdo con esta ley y con las normas generales que establezca el Director Nacional, sin perjuicio de las que, para cada caso particular, estime conveniente fijar el Director Regional respectivo.

De acuerdo a lo señalado en la referida Ley, los documentos contables, tributario y de respaldo de las anotaciones contables pueden ser destruidos una vez transcurridos 6 años, salvo que el Director Regional respectivo, autorice su destrucción antes, según lo señalado precedentemente. Los demás documentos que sean microcopiados o micrograbados de conformidad a la Ley N° 18.845, podrán ser destruidos una vez transcurridos 10 años si se trata de instrumentos públicos y en 5 años si se trata de instrumentos privados. Tratándose de la destrucción de documentos pertenecientes a archivos o registros públicos, será necesaria la notificación mediante un aviso que

debe publicarse en el Diario Oficial con una anticipación mínima de 60 días respecto de la fecha fijada para la destrucción y de 90 días respecto de los documentos pertenecientes a un archivo privado.

La referida Ley establece el valor probatorio de las microformas y sus copias pertenecientes a archivos privados, las que tendrán el mismo mérito que los documentos originales, a condición de que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) La microcopia o micrograbado deberá haber sido efectuada por alguna de las personas o entidades inscritas en el registro respectivo (regulado DFL 4 de 30.12.1991) y que cumplan con los requisitos que se establezcan de acuerdo a lo dispuesto en el N° 1, del artículo 9° de la Ley N° 18.845, y
- b) Deberá darse cumplimiento a lo dispuesto en los incisos segundo y tercero del artículo 3° de Ley N° 18.845.

Las letras de cambio, pagarés a la orden, cheques, certificados de depósito y cualquier título de crédito o de inversión, sólo podrán hacerse valer invocando el documento original, sin perjuicio de las disposiciones que autoricen la obtención de un segundo ejemplar en los casos de extravío, hurto o pérdida del original. En tales eventos, servirá como segundo ejemplar una copia autorizada de su microforma, si la hubiere.

1.5 Código de Comercio:

De acuerdo al artículo 25, todo comerciante está obligado a llevar para su contabilidad y correspondencia: 1° El libro diario; 2° El libro mayor o de cuentas corrientes; 3° El libro de balances; 4° El libro copiador de cartas. Norma que deber ser relacionada con el artículo 17 del Código Tributario.

Los comerciantes deberán conservar los libros de su giro hasta que termine de todo punto la liquidación de sus negocios. La misma obligación pesa sobre sus herederos.

1.6 Ley General de Bancos:

El artículo 155 dispone:

Las instituciones sometidas a la fiscalización de la Superintendencia (Bancos e Instituciones Financieras) estarán obligadas a conservar durante seis años sus libros, formularios, correspondencia, documentos y papeletas. El Superintendente podrá autorizar la eliminación de parte de este archivo antes de ese plazo y exigir que determinados documentos o libros se guarden por plazos mayores. Podrá, asimismo, facultarlas para conservar reproducciones mecánicas o fotográficas de esta documentación en reemplazo de los originales.

En ningún caso podrán destruirse los libros o instrumentos que digan relación directa o indirecta con algún asunto o litigio pendiente.

Además se deben tener presente las instrucciones que las Superintendencias de cada área económica dicten.

1.7 Código del Trabajo:

La norma general en esta área está determinada en el artículo 510 inciso 1° del Código del Trabajo que dispone: *Los derechos regidos por este Código prescribirán en el plazo de dos años contados desde la fecha en que se hicieron exigibles.*

En todo caso, las acciones provenientes de los actos y contratos a que se refiere este Código prescribirán en seis meses contados desde la terminación de los servicios.

Asimismo, la acción para reclamar la nulidad del despido, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 162, prescribirá también en el plazo de seis meses contados desde la suspensión de los servicios.

El derecho al cobro de horas extraordinarias prescribirá en seis meses contados desde la fecha en que debieron ser pagadas.

Los plazos de prescripción establecidos en este Código no se suspenderán, y se interrumpirán en conformidad a las normas de los artículos 2523 y 2524 del Código Civil.

Con todo, la interposición de un reclamo administrativo debidamente notificado ante la Inspección del Trabajo respectiva, dentro de los plazos indicados en los incisos primero, segundo, tercero y cuarto suspenderá también la prescripción, cuando la pretensión manifestada en dicho reclamo sea igual a la que se deduzca en la acción judicial correspondiente, emane de los mismos hechos y esté referida a las mismas personas. En estos casos, el plazo de prescripción seguirá corriendo concluido que sea el trámite ante dicha Inspección y en ningún caso podrá exceder de un año contado desde el término de los servicios.

En todo caso, es aconsejable conservar la documentación por lo menos cinco años, ya que existen acciones judiciales de otras áreas del derecho relacionadas, cuyas prescripciones son cinco años, por ejemplo en materias de indemnizaciones de perjuicios por accidentes del trabajo de acuerdo al artículo 79 de la Ley N° 16.744.

En materia de cobro de cotizaciones previsionales el artículo 31 Bis de la Ley N° 17.322 señala que las acciones para el cobro de las cotizaciones de seguridad social, multas, reajustes e intereses, será de cinco años y se contará desde el término de los respectivos servicios.

1.8 Código Penal:

Al respecto debemos poner especial atención a las sanciones penales contempladas en el Código Penal y en el Artículo 97 de Código Tributario, este último establece una serie de sanciones penales para determinadas infracciones a las disposiciones tributarias, las cuales en su mayoría contemplan penas de simple delito:

- a) El Artículo 97 N° 4 incisos segundo y tercero, contemplan penas compuestas de crimen y de simple delito;
- b) El Artículo 97 N° 4 inciso primero, inciso quinto, N° 5, N° 8, N° 9, N° 12, N° 13, N° 14, N° 18, N° 22, N° 23, N° 24, N° 25, N° 26 contempla una pena de simple delito; el N° 10 contempla una pena de simple delito, en caso de reiteración de la infracción y; el N° 16 contempla una pena de simple delito, en el caso que haya un procedimiento doloso.

La responsabilidad penal se extingue, entre otros hechos, por la prescripción de la acción penal y por la prescripción de la pena.

De acuerdo al Artículo 94, la acción penal prescribe:

- a) Respecto de los crímenes a que la ley impone pena de presidio, reclusión o relegación perpetuos, en quince años.
- b) Respecto de los demás crímenes, en diez años.**
- c) Respecto de los simples delitos, en cinco años.**
- d) Respecto de la faltas, en seis meses.

Las reglas precedentes se entienden sin perjuicio de las prescripciones de corto tiempo que establece el Código Penal para delitos determinados.

El término de la prescripción empieza a correr desde el día en que se hubiere cometido el delito. Esta prescripción se interrumpe, perdiéndose el tiempo transcurrido, siempre que el delincuente cometa nuevamente crimen o simple delito, y se suspende desde que el procedimiento se dirige contra él; pero si se paraliza su prosecución por tres años o se termina sin condenarle, continúa la prescripción como si no se hubiere interrumpido.

Por su parte, de acuerdo al Artículo 97, las penas impuestas por sentencia ejecutoriada prescriben:

- a) La de presidio, reclusión y relegación perpetuos, en quince años.
- b) Las demás penas de crímenes, en diez años.**
- c) Las penas de simple delito, en cinco años.**
- d) Las de falta, en seis meses.

El tiempo de la prescripción comenzará a correr desde la fecha de la sentencia de término o desde el quebrantamiento de la condena, si hubiere ésta principiado a cumplirse. Esta prescripción se interrumpe, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el condenado, durante ella, cometiere nuevamente crimen o simple delito, sin perjuicio de que comience a correr otra vez.

2. Documentación contable y de doble estándar

Si bien el artículo 44 del Código de Comercio, obliga a los comerciantes a mantener los libros de contabilidad por toda la vida de la empresa, debemos hacer una interpretación armónica de las normas, considerando las normas civiles, comerciales y penales, por lo que una persona, comerciante o no, debería conservar toda la documentación necesaria que le permita defenderse de cualquier acción judicial, por los plazos de prescripción mencionados en los numerales anteriores.

Desde la perspectiva Tributario-Contable, ya vimos que se deben conservar los libros y documentos por un período de seis años, o por un plazo superior, si estos antecedentes sirven de base para la determinación de impuestos correspondientes a períodos tributarios cuya revisión no se encuentre prescrita (como el caso de las pérdidas, que influyen en la determinación del FUT), o bien sirven para la defensa de acciones judiciales por infracciones tributarias que impliquen una sanción penal.

Para evitar los inconvenientes propios de la acumulación de papeles, la Ley N° 18.845 permite microcopiar o micrograbar ciertos libros y documentos contables, facilitando así la destrucción o eliminación de un volumen importante de papeles.

En consecuencia, en la eventualidad de un litigio civil o comercial, o de una justificación de operaciones contables, el documento contable-tributario microcopiado o micrograbado permitirá de igual forma acreditar los hechos y partidas que en ellos se contengan, como si fuera el mismo libro o documento. Interpretar lo contrario implicaría que no se cumpliría el objetivo final de la ley, es decir, eliminar el volumen de libros y papeles contables.

Por otra parte, debemos tener en consideración aquellos documentos que tienen un “doble estándar”, es decir, contable y legal, como una escritura pública de compraventa de bienes que, por una parte respalda una operación contable y, por la otra, representa un título que sirve para adquirir bienes; estos deberían conservarse de acuerdo a lo expuesto en el párrafo primero de estas conclusiones, ya que en la eventualidad de estar microcopiado o micrograbado sólo serviría para justificar temas contables tributarios.

Por otro lado, importante es destacar la tendencia a ir incorporando el documento electrónico en reemplazo del soporte de papel, así lo vimos en la Ley N° 19.799, sobre Documentos Electrónicos, Firma Electrónica y Servicios de Certificación, y recientemente con la Ley N° 20.727 que reemplaza el artículo 54 del D.L. 825 de 1976 disponiendo la obligación de emitir en formato electrónico, las facturas, facturas de compra, liquidaciones facturas y notas de débito y crédito.

3. Pronunciamientos del SII

Un caso específico se dio para un contribuyente al que se le requería la acreditación de una pérdida tributaria generada en años anteriores al inicio del lapso de prescripción (previo a seis años), a lo cual éste invocó que el SII no tenía atribuciones para solicitar antecedentes anteriores, ya que se trataba de períodos prescritos, por lo que debía aceptarse tal rebaja de acuerdo a los registros contables de los seis últimos períodos tributarios anuales.

El SII ha manifestado que no se ve impedido de remontar sus acciones fiscalizadoras más allá de los plazos de prescripción cuando deba determinar un valor correcto que sirve de base para el cálculo de una cantidad a deducir en los ejercicios siguientes, o mejor dicho, los plazos de prescripción no impiden al SII efectuar una revisión retrospectiva para determinar el monto correcto de ciertos valores a deducir, como ocurre por ejemplo con las pérdidas de arrastre o las depreciaciones de los bienes del activo inmovilizado.

El SII en el Oficio N° 164, del 27.01.97, publicado en su Boletín Oficial del mes de febrero del mencionado año, expresa que:

“...cabe señalar que interpretando la norma contenida en el inciso segundo del Artículo 17° del Código Tributario, para los efectos tributarios los contribuyentes están obligados a conservar sus libros y documentos dentro de los plazos establecidos en el Artículo 200°, pero ellos deben ser conservados por un plazo mayor, cuando las anotaciones y antecedentes contables puedan servir de base para la determinación de impuestos correspondientes a períodos tributarios cuya revisión no se encuentre prescrita, como puede ocurrir, por ejemplo, en los casos de arrastre de pérdidas y remanentes de crédito fiscal, en los de utilidades no retiradas, en los de amortizaciones de bienes y en otros semejantes”.

La respuesta del organismo fiscalizador fue tajante al manifestar como conclusión que:

“...no es procedente la deducción de las pérdidas de arrastres, hasta cuando el contribuyente no las acredite fehacientemente mediante sus respectivos libros de contabilidad, debidamente autorizados por este Servicio”.

4. Pronunciamientos de los Tribunales Superiores de Justicia y Tribunal Tributario

Con fecha 3 de junio de 2013 la Excm. Corte Suprema, en causa Rol N° 3265-2012, rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por una contribuyente en contra de una sentencia de la Corte de Apelaciones de Puerto Montt, confirmatoria de la de primera instancia, que había negado lugar al reclamo.

“tal como ya ha tenido oportunidad de señalarlo este tribunal, el hecho de no haberse impugnado por el Servicio de Impuestos Internos las declaraciones anteriores al año 2006 -respecto de alguna de las cuales la acción fiscalizadora se encontraría prescrita-, ello no supone como consecuencia necesaria que la referida autoridad se encuentre impedida de ejercer dicha actividad en relación a ejercicios tributarios posteriores que no están amparados por la prescripción, aunque para ello sea necesario recurrir a antecedentes fundantes de las correspondientes a los años anteriores al indicado.

En consecuencia, el Servicio no está imposibilitado de corregir las bases imponibles declaradas en ejercicios tributarios a cuyo respecto está prescrita la acción fiscal, con el objeto de liquidar y perseguir el pago de obligaciones tributarias no extinguidas por dicho instituto, pero en cuya conformación inciden antecedentes de hecho contenidos en declaraciones de esos años, en relación a las cuales la actividad fiscalizadora se encuentra extinguida por la prescripción. (Considerando Cuarto)

Que, en el presente caso se trata de la determinación de un impuesto actual respecto del año tributario 2006, cuya fiscalización no se encuentra prescrita, en el que el contribuyente de autos invoca un gasto haciendo valer pérdidas de arrastre provenientes de ejercicios anteriores, al amparo del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, para lo cual el Servicio de Impuestos Internos se encuentra facultado para exigir que se acrediten fehacientemente tales pérdidas, lo que le permite revisar declaraciones efectuadas con anterioridad a los años señalados por parte del contribuyente, a fin de controlar que los egresos que se imputan en cuanto al establecimiento de un impuesto vigente se encuentren justificados, sin que por ello se entienda que se ejercen facultades fiscalizadoras para revisar y liquidar diferencias impositivas de períodos tributarios anteriores”. (Considerando Quinto)

Con fecha 1 de abril de 2011 la Excm. Corte Suprema, en causa Rol N° 478-2011, rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por una contribuyente en contra de una sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, confirmatoria de la de primera instancia, que había negado lugar al reclamo.

Sus fundamentos relevantes son:

“Que la reclamante fundamenta su recurso de nulidad de fondo en la circunstancia que el fallo impugnado ha incurrido en sendos errores de derecho en la aplicación de las normas que establecen los plazos de prescripción en materia tributaria, a raíz de lo cual se ha desestimado una pérdida de arrastre existente desde 1986, esto es, que corresponde a períodos tributarios anuales muy anteriores a los plazos de prescripción que deben computarse y que resultan largamente vencidos a la fecha de la notificación de la citación del artículo 63 inciso segundo del

Código Tributario y de las liquidaciones reclamadas. Añade que como consecuencia de ello se han desconocido dichas pérdidas de arrastre y se ha omitido considerarlas para ser compensadas con las supuestas utilidades que ha determinado el Servicio de Impuestos Internos, lo que ha dado como resultado que se ha negado la devolución del pago provisional por utilidades absorbidas por pérdida de arrastre...” (Considerando Segundo)

“...El fallo consideró que para acreditar las pérdidas no basta con haber efectuado los desembolsos que éstas generan y registrarlas en los libros, sino que es necesario acreditar las mismas conforme lo establece el artículo 31 de la Ley de la Renta, esto es que los desembolsos que originan las pérdidas hayan sido necesarios para producir la renta y que hayan cumplido los requisitos de todo gasto, es decir, deben ser necesarios para producir la renta del giro, inevitables y obligatorios; además deben naturalmente sustentarse en los respectivos respaldos documentales, no sólo registrarse en los libros. (Considerando Cuarto)

“...No obstante lo anterior, el fundamento sustentado en el recurso va en contra de la tesis aceptada por esta Corte, sin que se aporten razonamientos que pudieren hacer variar tal convicción. En efecto, y como se dijo en los autos rol 475-2011, si la propia sociedad contribuyente ha hecho valer pérdidas de arrastre desde los años 1986 en adelante, la Administración debe verificar si éstas se encuentran debidamente respaldadas y si corresponden a un gasto real y efectivo, lo que no logró demostrarse -según se asentó en la sentencia de primer grado en sus considerandos duodécimo y décimo tercero...” (Considerando Quinto)

Y, el 27 de abril de 2011, la Corte Suprema en causa Rol Nº 10075-2010, ante recurso de casación en la forma y en el fondo contra la sentencia de la Corte de Apelaciones, que confirmó el fallo de primer grado que rechazó el reclamo de liquidaciones de impuestos, declara inadmisibile la nulidad formal y rechaza el recurso de nulidad substancial deducido:

“Que tratándose de la determinación de un impuesto actual en el que contribuyente invoca un gasto haciendo valer pérdidas de arrastre provenientes de ejercicios anteriores al amparo del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, no implica que el Servicio de Impuestos Internos al exigir que se acrediten fehacientemente tales pérdidas ejerza sus facultades fiscalizadoras para revisar impuestos prescritos, sino, sólo que controla que los gastos que se hacen valer respecto de la determinación de un impuesto actual se encuentren justificados. Por tal razón es que las disposiciones relativas a la prescripción no han sido infringidas”. (Considerando Séptimo)

Por su parte, la Corte de Apelaciones de San Miguel, con fecha 03 de abril de 2012 en causa Rol Nº 1076-2011, sentenció:

“Que, en lo relativo a la interpretación del artículo 200 en relación al artículo 59 del Código Tributario, cabe señalar que se comparte lo razonado por la sentenciadora a quo, motivación que se sustenta, además en lo resuelto por la Excma. Corte Suprema, en cuanto a que no obstante su antigüedad, la documentación que respalda los desembolsos constituye el antecedente válido para justificar el monto y necesidad de los mismos, y su revisión incluso más de 3 años atrás no significa infringir los plazos que limitan la acción fiscalizadora del Servicio, puesto que no se analizan deficiencias en las liquidaciones de impuestos pasadas, sino únicamente se pretende determinar si en la actualidad el contribuyente que invoca un gasto, tiene derecho o no a hacer uso del mismo. (Considerando Quinto)

“Que en este sentido, es evidente que si un contribuyente tiene derecho a hacer valer a su favor pérdidas de arrastre que provienen de años cuya revisión excede de los plazos de tres años o seis años previstos en el artículo 200 del Código Tributario, el organismo fiscalizador tiene el derecho correlativo a exigir que se acrediten tales pérdidas, sin que ello signifique en modo alguno vulnerar los plazos de prescripción, en cuanto no se pretenda cobrar impuestos que se encuentren más allá de los tres o seis años, que establece el citado artículo 200”. (Considerando Sexto)

“Que siguiendo el hilo conductor de lo razonado, el único medio idóneo para acreditar fehacientemente una pérdida de arrastre, es la contabilidad completa y fidedigna del negocio, toda vez que la pérdida no surge de un

hecho aislado, sino es producto de todas las operaciones acaecidas durante el ejercicio involucrado, a las cuales se deben aplicar normas contables como tributarias, por lo que todos los procedimientos y registros de los distintos libros que forzosamente debe llevar el contribuyente, junto con la documentación respaldatoria constituyen la prueba cierta ante el Servicio de Impuestos Internos". (Considerando Décimo)

Con fecha 02 de agosto de 2012, el Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco rechazó un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de una liquidación mediante la cual se determinaron diferencias de impuesto de primera categoría correspondiente al año tributario 2008, debido a la falta de acreditación de la pérdida tributaria proveniente de ejercicios anteriores.

El Tribunal señaló:

"Que, atendido que el reclamante es un contribuyente clasificado en la primera categoría de la Ley de la Renta, obligado a llevar contabilidad completa para efectos de acreditar renta efectiva, cabe aplicar a su respecto lo establecido en el artículo 17 del Código Tributario, el cual dispone que toda persona que deba acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario... debiendo ser conservados por los contribuyentes, junto con la documentación correspondiente, mientras esté pendiente el plazo que tiene el Servicio para la revisión de las declaraciones. Se concluye, por tanto, que junto a la obligación de llevar la contabilidad respectiva, el contribuyente debe conservar la documentación correspondiente que respalda dichas anotaciones". (Considerando Noveno)

"Que, lo anterior, tal como lo hace presente la reclamada en su escrito de traslado, ha sido refrendado por la jurisprudencia de nuestros Tribunales Superiores de Justicia, p. ej. en el fallo pronunciado por la Tercera Sala de la Excm. Corte Suprema, en causa Rol N° 312-2009, caratulada "Coliumo Inversiones Limitada con Servicio de Impuestos Internos", en el que se deja establecido que, junto con los libros de contabilidad, debe conservarse la documentación correspondiente a las anotaciones que se hagan en estos. En esa perspectiva, no basta entonces con el asiento que se efectúe en los libros, sino que los mismos deben estar debidamente sustentados en la documentación correspondiente, lo que permite otorgar a esa contabilidad el carácter de fidedigna". (Considerando Décimo)

"Que, respecto al argumento sustentado por la reclamante, en cuanto a que el plazo de que dispone el Servicio de Impuestos Internos para rechazar la pérdida de ejercicios anteriores es de 3 años, en conformidad con lo dispuesto en el artículo 200 del Código Tributario, y que en consecuencia la liquidación reclamada adolece de nulidad por prescripción de las partidas rechazadas, cabe señalar, tal como ya se esbozó en el considerando décimo tercero de esta sentencia, que el ente fiscalizador se encuentra obligado a efectuar una revisión de los antecedentes contables de la Sociedad reclamante para establecer la procedencia de dicha pérdida tributaria, cuyo origen se remonta a la fecha de inicio de sus actividades en el año 1993, debiendo verificar si éstas se encuentran debidamente respaldadas y si corresponden a un gasto real y efectivo. En este sentido, el Servicio de Impuestos Internos ejerció las facultades de fiscalización que le confiere la ley al solicitar la documentación de todos los períodos que generaron las pérdidas que se declaran el ejercicio, sin verse afectadas por los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200 del Código Tributario, toda vez que dicha norma no restringe las facultades de revisión de antecedentes tratándose de una pérdida de arrastre, criterio que aparece refrendado por la jurisprudencia de nuestros Tribunales Superiores de Justicia, como en el fallo citado por la reclamada en su traslado, pronunciado por la Excm. Corte Suprema en la causa Rol N° 475-2011, en el cual se deja establecido que, si es la propia sociedad contribuyente la que ha hecho valer pérdidas de arrastre, la Administración debe verificar si éstas se encuentran debidamente respaldadas y si corresponden a un gasto real y efectivo, no resultando efectivo que se violenten normas relativas a la prescripción de la acción fiscalizadora cuando se llevan a cabo revisiones más allá de los plazos del artículo 200 del Código Tributario, pues como lo señala textualmente el fallo referido "ha sido la propia reclamante quien ha invocado a su favor pérdidas que tienen su origen en años cuya revisión excede dichos plazos, facultando así al órgano administrativo para verificar la efectividad de dichas operaciones." (Considerando Décimo Séptimo)

5. Conclusiones

Comenzamos haciéndonos la siguiente pregunta, **¿qué puedo destruir y cuándo?**. Pues bien, la documentación netamente contable - tributaria, podrá ser destruida y microcopiada o micrograbada antes de los plazos de prescripción, de acuerdo al procedimiento y condiciones de respaldo ya señalados; estos documentos así respaldados nos servirán como prueba en todas las áreas del derecho, ya que su validez, formalidad y valor probatorio, estará determinado, en principio, por las formalidades de emisión y copia que regula la ley tributaria y la Ley N° 18.845.

Nuestra sugerencia es conservar por un mínimo de diez años los libros contables principales (diario, mayor y balances, más el registro FUT), y las declaraciones mensuales y anuales de la empresa. Del mismo modo, las escrituras sociales, los libros de actas (sociedades anónimas y SpA), las escrituras de compraventa de bienes raíces y otros documentos que puedan servir de sustento en la acreditación de propiedad de bienes y de respaldo a la contabilidad.

Ahora bien, cabe advertir que los libros contables – tributarios y los documentos que respaldan las anotaciones realizadas en los libros, no deben destruirse ni aún pasados los plazos de prescripción - salvo que se proceda a la microfilmación de ellos, cumpliendo todas las formalidades exigidas por la ley, y enviando una solicitud al SII para tal destrucción - si sirven para acreditar la existencia o extinción de obligaciones tributarias en el presente, por ejemplo en el caso de pérdidas tributarias de arrastre, pues no basta con el asiento que se efectúe en los libros, sino que los mismos deben estar debidamente sustentados en la documentación correspondiente, lo que permite otorgar a esa contabilidad el carácter de fidedigna, según la jurisprudencia administrativa del SII y Judicial de los Tribunales Superiores de Justicia y Tribunal Tributario.

Tratándose de documentos tributarios como las facturas, facturas de compra, liquidaciones facturas y notas de débito y crédito, ya sabemos que deben emitirse electrónicamente, lo que facilita su conservación.

Pues bien, los documentos pueden destruirse pasada la prescripción de seis años, establecida en el Código Tributario solo si no tenemos pérdidas de arrastre. No obstante ello, debemos considerar además, las prescripciones en materia penal, tanto para delitos del código penal como para las infracciones tributarias, que lleven envuelta una pena de crimen, cuyo plazo de prescripción es de 10 años, pues en tal caso debemos ser precavidos y conservar los documentos durante diez años. Sin embargo, recordemos que en gran parte de los documentos en soporte papel puede anticiparse el periodo de destrucción con la microfilmación de ellos y una solicitud al SII para tal destrucción.



GLORIA LEYTON FERNÁNDEZ

Abogada

Ricardo Lyon 222, Of 703, Providencia

Fono: +56 222 701 000 • www.circuloverde.cl