



UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE DERECHO ECONÓMICO

**PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE RECLAMO POR
VULNERACIÓN DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE
A PARTIR DE LA DICTACIÓN DE LA LEY 20.420**

Memoria para optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales

ALEXANDER ARIEL SILVA LAGOS

Profesor Guía: Gustavo Lagos Henríquez

Santiago, Chile 2015

DEDICATORIA

A mi compañera de vida G.D.H.L.

Gracias por elegirme para recorrer este camino.

AGRADECIMIENTOS

A mis padres, hermanos, amigos y todo aquel que demostró una cuota de genuino interés por este trabajo, y por las distintas etapas que me ha tocado sortear para llegar hasta acá. Sin su apoyo, esto no sería posible.

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCION	1
CAPITULO I: HISTORIA Y EVOLUCION DE LA LEY	4
1. Historia de la ley 20.420.	4
a) Necesidad de la ley 20.420.....	4
b) Principales impulsores.	6
c) Legislación que la antecedió.	7
2. Evolución de la ley 20.420.....	8
a) Principales diferencias con la legislación existente.	8
b) Derecho comparado.	9
c) Panorama actual del Artículo 8 bis del Código Tributario.	14
CAPITULO II: RECLAMO POR VULNERACION DE DERECHOS	17
1. Derechos del contribuyente.....	17
a) Forma en que han sido reconocidos por el legislador.	17
b) Enumeración de cada uno de los derechos reconocidos en el catálogo del Artículo 8 bis del Código Tributario.	18
2. Reclamo por vulneración de derechos del contribuyente.	19
a) Vulneración de los derechos del contribuyente.	19
b) ¿Reclamo, demanda o recurso?.....	22

c) Objeto del reclamo.....	24
d) Sujetos del reclamo. Legitimación activa y pasiva.....	26
3. Solución del conflicto.....	27
a) ¿Sede jurisdiccional o sede administrativa?	27
b) Incompatibilidad de acciones.....	28
c) Fuerza coactiva de la resolución del Juez Tributario y Aduanero.....	30
CAPITULO III: PROCEDIMIENTO ANTE LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS.....	33
1. Tipo de procedimiento.	33
a) Principios que rigen el reclamo por vulneración de derechos.....	33
b) Normas que rigen el reclamo por vulneración de derechos.....	34
2. Acción de reclamación.....	35
a) Consideraciones previas: legitimación activa, pasiva y juez competente.	35
b) Contenido del reclamo. Formalidades.	37
c) Plazos.....	40
3. Primera tarea del Juez Tributario y Aduanero: conocer.	42
a) Facultades especiales del Juez. Examen de admisibilidad.	42
b) Se acoge a tramitación el reclamo. Traslado al SII.....	44
c) Recepción de la causa a prueba, aspectos generales del término probatorio y el <i>onus probandi</i> en materia tributaria.....	46
d) Análisis de los diferentes medios de prueba y su valoración.....	50

e) Diligencias posteriores a la prueba.....	62
f) Orden de no innovar.....	63
4. Segunda tarea del Juez Tributario y Aduanero: juzgar.....	64
a) Forma de resolución del conflicto.....	64
b) Aspectos formales de la sentencia.....	65
c) Recursos que proceden en contra de la sentencia.....	67
d) Procedimiento ante tribunal superior jerárquico.....	68
5. Tercera tarea del Juez Tributario y Aduanero: hacer ejecutar lo juzgado.	
.....	71
a) Dictación del cúmplase de la sentencia definitiva. Alcances.....	71
b) Ejecución de lo juzgado en sede administrativa.....	72
CAPITULO IV: JURISPRUDENCIA	74
1. Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia, desde el año 2011	
 al primer semestre del año 2014.....	74
a) Derechos más reclamados.....	74
b) Análisis de la tendencia jurisprudencial.....	83
CAPITULO V: ANALISIS CRITICO DEL PROCEDIMIENTO DE RECLAMO	
POR VULNERACIÓN DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE.....	86
1. Aspectos generales.....	86
a) La conciliación como forma de resolver el conflicto.....	87
b) Fortalecimiento de la Reposición Administrativa del artículo 123 bis del	
Código Tributario.....	89

2. Reclamo por vulneración de derechos del contribuyente en particular.	91
.....	
a) Ausencia de motivos para acudir ante los TTA.....	93
b) Excesiva cantidad de casos en los TTA.	95
3. Alternativas de solución a la problemática.	97
a) Transacción Administrativa.....	97
b) Oficina de Defensa del Contribuyente.	101
CAPITULO VI: CONCLUSIONES	105
1. Perspectivas del nuevo artículo 8 bis del Código tributario.	105
a) Superación de la convergencia existente con las garantías constitucionales.	105
b) Posición que actualmente ostenta en el ordenamiento jurídico nacional.	107
c) Balance de su utilidad como mecanismo de protección de los derechos del contribuyente.	109
2. Apreciaciones sobre el nuevo procedimiento de reclamo por vulneración de derechos del contribuyente.	111
a) Observaciones respecto al ejercicio de la acción de reclamación.	111
b) Conclusiones respecto a la accesibilidad de los Tribunales Tributarios y Aduaneros.	115
3. Conclusiones jurisprudenciales.....	117
BIBLIOGRAFIA	120

INDICE DE TABLAS

	Página
TABLA 1:	
Total de reclamos en general y por vulneración.....	93
de derechos en particular.	

RESUMEN

Esta obra se centra en la revisión del reclamo por vulneración de derechos a partir de la creación del nuevo artículo 8 bis del Código Tributario. Se presenta una revisión de la historia de la ley, la necesidad de su implementación, la legislación existente previa a su creación y sus promotores. Entrega, además, una mirada desde el derecho comparado y cómo otras legislaciones han resuelto esta problemática. Además, se contempla la revisión de cada una de las instituciones que dan forma al procedimiento por vulneración de derechos, entendiéndose por tal, la acción de reclamación, las partes del litigio, la potestad del Juez Tributario y Aduanero, entre otras. También, contiene un análisis de las tareas del Juez Tributario y Aduanero, a través de las fases de conocimiento, juzgamiento y ejecución de lo resuelto. Luego, junto con estudiar la jurisprudencia nacional, se formula un análisis crítico del procedimiento de reclamo por vulneración derechos a partir de datos estadísticos de los mismos Tribunales Tributarios y Aduaneros. Finalmente, las conclusiones del documento se refieren, primero, a la utilidad de la dictación del artículo 8 bis, segundo, a una evaluación al procedimiento de reclamación por vulneración de derechos, y por último, a las consideraciones jurisprudenciales extraídas de los fallos en comento.

INTRODUCCION

La vida moderna nos entrega una relación entre el Estado y los particulares cada vez más horizontal. Sin lugar a dudas, los recursos y las instituciones que posee el Estado hacen que esta afirmación sea, al menos, cuestionable. Sin embargo, el ordenamiento jurídico ha propendido a que, al menos en teoría, sea una realidad. De esta forma, el legislador ha debido evolucionar junto a las necesidades sociales existentes y, para ello, se torna del todo necesario darle carácter positivo a estas demandas.

Es indispensable reconocer que, en el marco de la relación jurídico tributaria entre el Estado y los particulares, estos últimos estarán siempre en una posición de inferioridad frente al primero. Una vez aceptado este axioma, surge la inevitable pregunta: ¿Qué puede hacer el contribuyente frente a la omnipotencia de la Administración Pública? ¿De qué manera lo enfrenta? En cuanto a los límites que debe respetar la actuación estatal se encuentran, por supuesto, las garantías constitucionales. Sin embargo, y dada la particularidad de esta relación entre gobernante y gobernado, donde el primero asume la triple función

de creador de la obligación, acreedor de ella y juez¹, resulta fundamental la existencia de un estatuto especial que la rijan. Por ello, el catálogo de derechos del contribuyente que consagra el nuevo artículo 8 bis del Código Tributario se convierte en la piedra angular que otorga balance a dicha relación.

La ley 20.420 nace al amparo de la nueva justicia tributaria, la cual desarraiga la jurisdicción desde los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII) y la concentra en tribunales especializados, de derecho y, por sobre todo, independientes de las partes, conocidos como Tribunales Tributarios y Aduaneros (en adelante TTA) Frente a esta nueva forma de resolver los conflictos entre la administración del Estado y los ciudadanos la aparición del artículo 8 bis del Código Tributario viene a consagrar la posibilidad de resguardar los derechos de los contribuyentes en su relación directa y corriente con la institución. No obstante la letra de nuestra Carta Fundamental y disposiciones diversas, desperdigadas en el ordenamiento jurídico, que reconocen la existencia de estos derechos, de manera sumamente inorgánica, el mencionado artículo 8 bis del Código Tributario establece un catálogo de los mismos, referidos a las situaciones particulares que sólo se pueden suscitar entre el SII y el contribuyente, haciendo que, por cierto, una infracción a los mismos sea mucho más fácil de pesquisar y sancionar.

¹ ALAMOS, Dagomar. 2011. Los derechos del contribuyente chileno. Procedimiento de Reclamo. Un análisis de la Ley N° 20.420 de 2010. Santiago, Thomson Reuters Puntotex, pp. 1.

A través del presente trabajo pretendo ilustrar la evolución de los derechos del contribuyente hasta la actual normativa. Cómo podían ser reclamados antes de la dictación de la ley 20.420 y cómo pueden ser reclamados ante los TTA hoy en día. También daré una mirada a la situación que se vive en el derecho comparado, desde su legislación y doctrina. Finalmente, mostraré también, el procedimiento que rige su reclamación ante la nueva justicia tributaria, dejando espacio además, para la revisión de las tendencias jurisprudenciales que se pueden apreciar a partir de las sentencias los Tribunales Superiores de Justicia de nuestro país.

CAPITULO I:
HISTORIA Y EVOLUCION DE LA LEY

1. Historia de la ley 20.420.

a) Necesidad de la ley 20.420.

La ley tributaria no ha tenido cambios importantes durante los últimos cincuenta años, siendo las modificaciones introducidas por la ley 20.322, que crea los TTA y regula “la nueva justicia tributaria”, y la ya mencionada ley 20.420, las más trascendentes del último tiempo. Sin perjuicio de ello, la facultad consagrada en el artículo 7° letra b) de la ley orgánica del SII, y que concede a su Director Nacional, la potestad de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias [...] para la aplicación y fiscalización de los impuestos², ha dado origen a una prolífica producción normativa, contenida básicamente, en circulares y resoluciones del SII. Es preciso señalar que el incesante afán de transparentar la actuación de la administración pública, impulsada desde el Ejecutivo, permite que toda esta producción normativa se

² SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 2012. Textos legales. Santiago, Legal Publishing, pp.199 y ss.

encuentre a disposición de quien desee conocerla, por ejemplo, a través del portal web institucional del SII³.

No obstante esta extensa gama interpretativa, y el valor que tiene dentro de la administración del Estado, sólo permiten resolver parcialmente los problemas derivados de la casi nula producción legislativa. Si bien el SII sienta criterios sobre los cuales la administración puede justificar su actuar, esta interpretación no es vinculante, ni para los órganos jurisdiccionales, ni para los contribuyentes, salvo que estos la acepten expresamente, por serle conocida. En este sentido, para interpretar la ley tributaria, así como el resto del derecho sustantivo, tendremos que estar a lo señalado en los artículos 19° a 24° del Código Civil, lo cual, por cierto, tendrá que resolverse en sede jurisdiccional. Sin lugar a dudas, esto genera que el derecho tributario sea terreno de escasa exploración y reducido dominio, en relación a las ramas tradicionales del derecho, provocando que sólo un minúsculo grupo de profesionales lo comprenda en su magnitud.

Esta realidad tan dispar que existe entre el Estado, que posee herramientas de carácter orgánico para entender, aplicar, e incluso interpretar, la ley tributaria, y los administrados que, salvo un selecto grupo de personas, acepta sin entender las imposiciones de un organismo público omnipresente, crea una

³ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legis.htm>>

necesidad imperiosa, casi en un afán de justicia material, de garantizar a los particulares que no serán arrasados por la actuación del SII y sus funcionarios.

b) Principales impulsores.

Como mencioné anteriormente, las iniciativas en pos de la modernización del Estado y la transparencia en la administración pública posibilitaron que el 26 de julio del año 2006, el exdirector del SII, don Ricardo Escobar, a través del Departamento de Asesoría Jurídica del Servicio, promulgara la Circular 41, que estableció los derechos del contribuyente en sus relaciones y procedimientos ante el Servicio de Impuestos Internos⁴. Sin lugar a dudas, esta especie de catálogo constituye el primer esfuerzo institucional por dotar a los administrados de protección frente a la actuación del SII. Lamentablemente, y dado que se trató de una Circular, su aplicación fue escasa, supeditada principalmente, al actuar de los propios funcionarios y al conocimiento que algunos particulares tuvieron de ella. Por otra parte, tampoco se estableció un procedimiento que permitiera ejercer de manera efectiva estas garantías, lo que indudablemente, le restó eficacia.

Es por ello que la iniciativa parlamentaria del Senador Baldo Prokurica el año 2005 se considera como el primer paso en concreto para remediar esta

⁴ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular 41 de 2006 [en línea]
<<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2006/circu41.htm>> [consulta: 17 de mayo de 2014]

situación tan disímil. A través de cinco años de discusión parlamentaria, se dictó la ley 20.420, dando cuerpo al artículo 8 bis del Código Tributario y lo que hoy conocemos como “los derechos del contribuyente”.

c) Legislación que la antecedía.

No obstante que los derechos de los contribuyentes estaban contenidos de manera explícita en nuestro ordenamiento jurídico, se encontraban disgregados en distintas normas, tales como la ley 19.880 sobre “bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración”, 18.834 sobre “estatuto administrativo”, 18.575 sobre “bases generales de la administración del Estado”, el decreto ley N° 830, que contiene el Código Tributario y la Constitución Política de la República. Sin embargo, dicha falta de sistematización conspira contra su adecuado conocimiento y ejercicio, lo que hace necesario implementarlos de forma más orgánica. De este modo, la ley 20.420 llegó para sistematizar este “desorden legislativo”, ya que al no existir una categorización de estos “derechos del contribuyente”, simplemente quedaban supeditados a la reclamación de una actuación ilegal o arbitraria de parte del SII o que la infracción estuviera contenida en una actuación susceptible de ser reclamada jurisdiccionalmente⁵.

⁵ ALAMOS, Dagomar. Ob. Cit., pp. 14.

Por supuesto, este complejo escenario hacía muy dificultosa la intervención judicial en pos de un adecuado resguardo, lo que en ningún caso desalentaba las facultades amplísimas que posee el SII para llevar adelante su labor fiscalizadora, generando, involuntariamente valga aclarar, que sus actuaciones se mantuvieran al margen de un control jurisdiccional férreo durante largo tiempo. Este antecedente haría pensar que, una vez implementados los TTA y entrada en vigencia la ley 20.420, los reclamos por vulneración de derechos atiborrarían dichos tribunales dada la nueva normativa, sin embargo, esto no sucedió. Al parecer, y a pesar de las enormes potestades que posee el SII, su actuación siempre estuvo ajustada a derecho y ceñida a la legalidad, y si bien, su función pública suele ser invasiva, esto no significa que sistemáticamente se vulneren los derechos de los contribuyentes. Como en todas las reparticiones, públicas y privadas, siempre existirán actuaciones que pueden reñirse con el marco legal, y por ello la necesidad de este catálogo de derechos del contribuyente, no obstante, sostener que el SII actúa siempre en el límite de la legalidad supone, al menos, una falacia.

2. Evolución de la ley 20.420.

a) Principales diferencias con la legislación existente.

Este trabajo ha sido enfocado desde la perspectiva de la necesidad del establecimiento de un estatuto del contribuyente, dada la complejidad imperante, previa a su dictación, para conocer, comprender y demandar los derechos que le asisten a estos en su relación cotidiana con el SII. A partir de esta premisa, la conclusión no puede ser otra que la legislación existente antes de la entrada en vigencia de la ley 20.420 era, cuando menos, insuficiente para dar una adecuada protección a los administrados en su relación con el Fisco, por cuanto la principal diferencia con la legislación que regía con anterioridad es la sistematización de estos derechos en una sola norma, incluida en el texto base de la administración tributaria, como es el Código Tributario.

Cabe destacar también que el lenguaje utilizado por el legislador, en esta oportunidad, lejos de ser técnico como suele ser en materias tributarias, es sencillo y concreto, lo cual, sin duda, hará mucho más comprensible su contenido, otorgándole un mayor grado de eficacia a la norma, cuestión de no menor importancia si lo que se busca es, precisamente, la adecuada protección de los administrados.

b) Derecho comparado.

Esta materia ha sido tratada en diversos países, con conclusiones disímiles entre ellos. Existen naciones como España, Francia, Estado Unidos y Perú,

donde los ordenamientos jurídicos se han dotado de una categorización de los derechos del contribuyente, de manera de simplificar su ejecución, tal como ha ocurrido en nuestro país. Sin perjuicio, hay países que se han mantenido reacios a su implementación, como Argentina y Uruguay, este último con matices que veremos más adelante. Con todo, la tendencia internacional se encamina en beneficio de los administrados y cada vez son más los países que están optando por considerar en sus legislaciones normas específicas que regulen la relación fisco-contribuyente.

En este sentido, podemos ver que en España, el artículo 34 de la ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre de 2003, establece un completo catálogo de los derechos y garantías de los obligados tributarios y, avanzando algo más, crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente, integrado en el Ministerio de Hacienda, el que se encuentra encargado de velar por la efectividad de los derechos de los contribuyentes, atender [...] las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuar las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen.⁶

Asimismo, el artículo 99 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo al desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios,

⁶ MINISTERIO DE HACIENDA DE ESPAÑA. Consejo para la Defensa del Contribuyente [en línea] <<http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2003-23186>> [consulta: 02 de julio de 2014]

establece una serie de avanzadas garantías procesales que tienen aplicación en el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios.

También, la legislación francesa contempla normas en materia de protección del contribuyente, estableciendo garantías que se reconocen a éstos en el caso de control fiscal, las que se encuentran consagradas en los Artículos L. 47 a L. 52-A de la parte legislativa del Libro de Procedimientos Fiscales⁷.

En los Estados Unidos, destaca la “Declaración de los derechos de los contribuyentes de California”, de abril de 2003, que consagra, entre otros, el derecho a tener una atención cortés y oportuna; el derecho a ser tratado de manera equitativa; el derecho a la confidencialidad; el derecho a obtener información y ayuda; derechos durante una auditoría fiscal [...]; derechos durante el proceso de cobranza; derecho a recibir un reembolso, etc. Establece, además, la oficina del “defensor de los derechos de los contribuyentes”, a la cual el administrado puede recurrir en caso de desacuerdo con algún empleado de la oficina de impuestos, o si desea obtener más información sobre sus derechos como contribuyente, o sobre materias tributarias que lo afecten⁸.

⁷ ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE PROPIEDAD INTELECTUAL. *Livre des procédures fiscales (Version consolidée au 25 avril 2010)* [en línea] <http://www.wipo.int/wipolex/es/text.jsp?file_id=180786> [consulta: 02 de julio de 2014]

⁸ ACUÑA, Macarena y ESPINOZA, Francisca. 2012. Efectos del artículo 59 del Código Tributario en relación con los derechos del contribuyente. Tesis de Magíster en Tributación. Santiago, Universidad de Chile, Facultad de Economía y Negocios, pp. 4 y ss.

En Perú⁹, la situación de los contribuyentes se encuentra regulada en el artículo 92 del Código Tributario, el cual también establece un catálogo de los derechos de los administrados. El texto legal peruano determina que estos deberán recurrir de forma directa a la SUNAT (Superintendencia de Administración Tributaria), a través de los formularios dispuestos para ello, como también al Tribunal Fiscal dispuesto al efecto, dependiendo de la naturaleza de la transgresión sufrida. Cabe destacar que el cúmulo de disposiciones en beneficio de los contribuyentes peruanos es mayor que las contenidas en nuestro artículo 8 bis del Código Tributario, sin perjuicio de lo cual no se garantiza una mejor protección.

A pesar de las innegables ventajas que representa la consagración legal de los derechos de los contribuyentes, existen naciones que no han legislado al respecto. El caso de Argentina es uno de ellos. En opinión de Vicente Díaz¹⁰, el vecino país no necesita un estatuto del contribuyente, lo que necesita es la vigencia efectiva del derecho. En este sentido, señala que para mantener el equilibrio en la relación fisco-contribuyente es necesario hacer efectiva la vigencia de las normas de rango constitucional y leyes ordinarias. En la situación particular que sucede en su país, expresa que las nuevas normas que contiene la Constitución trasandina son idóneas, pero que el defecto están en

⁹ ALAMOS, Dagomar. Ob. Cit., pp. 30 y ss.

¹⁰ DÍAZ, Vicente. Los vaivenes de la relación fisco-contribuyente. Cuando el Estado pierde la moral. Extracto de la conferencia brindada en ACARA, Buenos Aires, Argentina.
<<http://www.hectortrillo.com.ar/docs/doctrina/2012/20120902%20%20DOCTRINA%20LA%20RELACION%20FISCO%20CONTRIBUYENTE.doc>> [consulta: 16 de mayo de 2014].

su aplicación “a cuenta gotas” y no en los momentos debidos. Finalmente, menciona que una forma de mantener el equilibrio en esta relación fisco-contribuyente está dada por la “trascendencia tributaria” de la información requerida, sentenciando que todo acto que no tiene dicha trascendencia rompe la equidad y que si su trascendencia tributaria no es directa se trata de normas de exceso, que rompen la garantía.

En Uruguay, José Gómez y Carolina Zitto¹¹ postulaban ya el año 2008 la conveniencia de la implementación de un estatuto del contribuyente, dada la función didáctica que este cumpliría, especialmente para los pequeños contribuyentes. Lo anterior, sin desconocer la raigambre constitucional que tienen estos derechos y la existencia de normas suficientes en el ordenamiento jurídico uruguayo que resguardan la protección de los administrados. El requerimiento planteado por estos juristas fue resuelto en parte, dado que la Dirección General Impositiva implementó a partir del año 2010 la denominada “Carta del Contribuyente”, la cual dispone una serie de derechos y obligaciones que tienen los administrados tributarios de dicho país. La solución, sin embargo, no goza de rango legal, y obedece más bien, a una declaración de buena convivencia entre el Fisco y los contribuyentes, emanada de la propia administración.

¹¹ 14. ZITTO, Carolina y GOMEZ, José. 2008. Algunas cuestiones sobre el Estatuto del Contribuyente [en línea] Dirección General Impositiva, Uruguay. <<http://www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,511,O,S,0,11453%3BS%3B5%3B870,>> [consulta: 16 de mayo 2014].

c) Panorama actual del Artículo 8 bis del Código Tributario.

Conocer la legislación comparada en relación con la materia en estudio nos entrega una perspectiva global sobre las soluciones implementadas por las distintas naciones frente a similares problemáticas. En lo que estas naciones están de acuerdo es en la propia existencia de este conflicto, valga decir, la vulnerabilidad de los contribuyentes frente a la administración tributaria del Estado, pero es en la forma de abordar el problema donde existen posiciones distintas. Ya vimos que hay ordenamientos jurídicos que han preferido no consagrar especialmente estos derechos del contribuyente por entender que las leyes ordinarias y la misma Carta Fundamental de cada país entregan protección suficiente al administrado tributario; sin embargo, hay otros que han optado por una legislación clara y precisa que regule especialmente esta materia, caso en el cual se encuentra nuestro país.

El ordenamiento jurídico chileno ha optado por la alternativa de la consagración especial de los derechos del contribuyente, lo que, sin duda, representa una herramienta de gran importancia para los administrados. Esta importancia a la que me refiero dice relación, principalmente, con la aridez y complejidad que revisten las materias tributarias para la mayoría de las personas. Como señalé anteriormente, el derecho tributario siempre ha sido

nicho de unos pocos, lo cual constituye una desventaja, en especial, para los pequeños contribuyentes, los cuales no siempre podrán contratar un especialista en materias tributarias que le brinde asesoría, quedando en una posición muy desmejorada frente al SII y la aplicación irrestricta de su potestad fiscalizadora, que ejerce sobre todos los administrados.

Sin lugar a dudas, lo anterior no significa que las garantías constitucionales se convertirán en letra muerta. Muy por el contrario, se fortalece su institución, ya que, en primer lugar, siguen gozando de supremacía sobre la ley 20.420, por lo que la protección constitucional permanecerá intacta en beneficio de los contribuyentes. En segundo lugar, tácitamente, se delimita de manera precisa la aplicación de la acción de protección a los casos en que exista una vulneración de estas garantías, a partir de un acto ilegal o arbitrario, lo cual permitirá que las Cortes de Apelaciones y Suprema del país conozcan los casos que, por distintos motivos, el legislador no ha contemplado en el catálogo del artículo 8 bis del Código Tributario, y que la evolución de nuestra sociedad y el paso del tiempo irá develando. Y en tercer lugar, el contribuyente siempre tendrá la posibilidad de contar con una herramienta de rango constitucional en su beneficio, lo cual le otorgará mayor confianza en sus relaciones diarias con los órganos de la administración del Estado en general, y con el SII en particular.

Finalmente, lo referido a las garantías constitucionales se hace aplicable también a los derechos establecidos, por ejemplo, en la ley 19.880 sobre “bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración”, en la ley 18.834 sobre “estatuto administrativo”, en la ley 18.575 sobre “bases generales de la administración del Estado”, o en la ley 19.886 sobre “bases sobre contratos administrativos de suministros y prestaciones de servicios. Todas estas normas mantienen su vigencia, dotando al contribuyente de una completa gama de protección en sus relaciones cotidianas con la administración del Estado y sus numerosos organismos. Con todo, y a mayor abundamiento, en este mismo sentido se ha referido el propio legislador, ya que el inciso primero el artículo 8 bis del Código Tributario señala que sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución y las leyes, constituyen derechos de los contribuyentes, los siguientes [...]”¹².

¹² SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Ob. Cit., pp. 6 y ss.

CAPITULO II:
RECLAMO POR VULNERACION DE DERECHOS

1. Derechos del contribuyente.

a) Forma en que han sido reconocidos por el legislador.

Tras una tramitación extensa, finalmente el legislador nacional ha reconocido como “derechos” las garantías de que goza el contribuyente frente a la administración tributaria que ejerce el SII, a través de la dictación de la ya mencionada ley 20.420, poniendo fin a años de incertidumbre jurídica que perjudicaba, principalmente, al pequeño contribuyente. Esto, como ya lo mencioné en páginas previas, constituye un paso importante en pos de equilibrar la relación fisco-contribuyente. Relación que todas las personas, naturales o jurídicas, no pueden rehuir si quieren ejercer una actividad económica lícita, por cierto.

b) Enumeración de cada uno de los derechos reconocidos en el catálogo del Artículo 8 bis del Código Tributario.

Antes de determinar cómo son vulnerados, es necesario conocer cuáles son los derechos reconocidos en el artículo 8 bis del Código Tributario. A continuación, la enumeración de cada uno de ellos¹³:

1° Derecho a ser atendido cortésmente, con el debido respeto y consideración; a ser informado y asistido por el Servicio sobre el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones.

2° Derecho a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones previstas en las leyes tributarias, debidamente actualizadas.

3° Derecho a recibir información, al inicio de todo acto de fiscalización, sobre la naturaleza y materia a revisar, y conocer en cualquier momento, por un medio expedito, su situación tributaria y el estado de tramitación del procedimiento.

4° Derecho a ser informado acerca de la identidad y cargo de los funcionarios del Servicio bajo cuya responsabilidad se tramitan los procesos en que tenga la condición de interesado.

5° Derecho a obtener copias, a su costa, o certificación de las actuaciones realizadas o de los documentos presentados en los procedimientos, en los términos previstos en la ley.

¹³ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. íd.

6° Derecho a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener, una vez finalizado el caso, la devolución de los documentos originales aportados.

7° Derecho a que las declaraciones impositivas, salvo los casos de excepción legal, tengan carácter reservado, en los términos previstos por este Código.

8° Derecho a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados.

9° Derecho a formular alegaciones y presentar antecedentes dentro de los plazos previstos en la ley y a que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente.

10° Derecho a plantear, en forma respetuosa y conveniente, sugerencias y quejas sobre las actuaciones de la Administración en que tenga interés o que le afecten.

2. Reclamo por vulneración de derechos del contribuyente.

a) Vulneración de los derechos del contribuyente.

Ciertamente, la actuación que ejerce el SII, sobre la privacidad de los administrados, muchas veces invasiva, puede generar desequilibrio en la relación fisco-contribuyente, equilibrio que el Estado moderno se ha esmerado en promover, con el afán de transparentar la administración fiscal. Sin embargo, y dado que el ejercicio de la función pública la desarrollan personas, éstas pueden incurrir en conductas que provoquen la vulneración de alguna de las garantías enumeradas en el apartado anterior, más allá de los mecanismos existentes tendientes a evitarlo.

Resulta evidente que cada uno de los derechos que enumera el catálogo del artículo 8 bis representa distintas hipótesis de relación entre el contribuyente y el SII, de manera que la forma de transgredir estos derechos es también muy diversa. Así, por ejemplo, una atención descortés por parte del funcionario del SII hacia el contribuyente, en alusión a la primera garantía consagrada en el artículo 8 bis del Código Tributario, difiere bastante de la retención indebida de devoluciones de impuesto establecidas por la ley, como lo determina el segundo numeral del mismo artículo. Y será precisamente la labor del Juez Tributario y Aduanero la que adquirirá especial preponderancia en la resolución de estos conflictos, debiendo determinar, caso a caso, si la actuación del ente fiscal, el SII, organismo que casi siempre ha obrado sin contrapesos, se ajustó a los márgenes de lo permitido por la ley, en unos, y por la jurisprudencia, en otros.

La referencia a la jurisprudencia en el párrafo anterior no es azarosa. Se puede concluir esto después de revisar cada uno de los numerales del artículo 8 bis, en particular el primero, el octavo y el décimo. Digo lo anterior porque existen componentes subjetivos en ellos que difícilmente pueden ser estandarizados por el legislador, principalmente en el primero y en el décimo. Frente a esto, el Juez Tributario y Aduanero será el encargado de delimitar los márgenes sobre los cuales deberá dirigirse la actuación fiscal, formando criterios uniformes y conocidos para los actores de esta relación. Con esto, no quiero plantear una aplicación irrestricta de los fundamentos que sirvieron para dictar una sentencia, en otra; el efecto relativo que poseen ellas tiene consagración legal en el artículo 3°, inciso segundo de nuestro Código Civil, sino que, más bien, dotar al Juez de un modelo de conducta que pueda aplicar frente a situaciones análogas, sin parcializar su veredicto. Esto permitirá mayor agilidad en la administración de justicia, ya que evitará dilaciones inútiles tendientes a comprobar la reclamación de una parte y los descargos de la otra. Además, al tratarse de criterios judiciales, que gozan de publicidad, cumplirán una función catalizadora de la acción de reclamación, ya que permitirá “filtrar la intención de recurrir” ante los TTA cuando el caso en cuestión no presente méritos suficientes para poner en marcha el aparato jurisdiccional.

Por otra parte, la inexistencia de un estándar legal positivo, permite que la evolución de la sociedad vaya reconstruyendo estos modelos, imponiéndole al Juez la obligación de mantener una conexión verosímil con el entorno social. Sólo así logrará proporcionar soluciones a los conflictos entre el contribuyente y la administración tributaria, adecuadas al momento espacio-temporal en que éstos se produzcan.

b) ¿Reclamo, demanda o recurso?

El vehículo procesal que proclamó el legislador para reestablecer el equilibrio en la relación fisco-contribuyente, por el atropello a los derechos del segundo por parte del primero, es la llamada acción de reclamación, también conocido en el mundo jurídico como “reclamo”, a secas.

Denominar reclamo a la acción del contribuyente no ha estado exento de polémicas, ya que para algunos se trata de una manifestación clara de que el legislador aún se encuentra empapado de la doctrina de lo contencioso-administrativo, restándole primacía a lo jurisdiccional, lo que resulta contraproducente, dada la triste y nada interesante historia que goza dicha doctrina en nuestro derecho constitucional¹⁴. En este sentido, puede resultar confusa la nomenclatura que ha escogido nuestro legislador, toda vez lo

¹⁴ ÁLAMOS Vera, Dagomar. Ob. Cit., pp. 60.

señalado por el profesor Álamos, sin embargo, en mi parecer, es la acepción que más se ajusta a la naturaleza de la pretensión. Como veremos en el próximo apartado, el objeto de la reclamación, es decir, la pretensión del contribuyente, busca el restablecimiento del equilibrio en la relación fisco-contribuyente, producto de una acción u omisión por parte de éste en el ejercicio de sus potestades públicas. En esta relación, el Estado no actúa como un sujeto patrimonial frente al administrado, sino que lo hace en su condición de organismo detentador del poder público, y es en el ejercicio de sus facultades donde comente esta transgresión respecto del contribuyente.

Lo anterior contrasta notablemente cuando hablamos de una demanda, ya que en esos casos, nos referimos a la existencia de una relación entre particulares y a partir del incumplimiento en la obligación por parte de uno, nace la pretensión del otro, a grandes rasgos. En esta situación se encuentra el propio Fisco cuando celebra un contrato con un particular, ya que lo hacen en un plano de real igualdad jurídica, sometiéndose de antemano a las normas de derecho privado que regulan estas relaciones. En cambio, cuando el Estado ejecuta actos de poder, como las facultades fiscalizadoras que ejerce el SII sobre los contribuyentes, no nos enfrentamos a una relación entre dos actores particulares, en un plano de real igualdad jurídica, si no que al ejercicio de una potestad legal, por parte de uno, y al sometimiento obligatorio a dicha potestad, por parte del otro.

Finalmente, también debe descartarse la denominación de recurso, toda vez que la doctrina lo ha definido como el acto jurídico procesal de parte o de quién tenga legitimación para actuar mediante el cual se impugna una resolución judicial, dentro del mismo proceso que se pronunció, solicitando su revisión a fin de eliminar el agravio que sostiene se le ha causado con su dictación¹⁵. Es decir, para que se tratase de un recurso es preciso que se impugne una resolución judicial y que esta haya sido dictada dentro de un proceso, ambos presupuestos inalcanzables, en circunstancias que el SII no constituye un órgano jurisdiccional, por lo que malamente puede dictar resoluciones judiciales dentro de un proceso.

c) Objeto del reclamo.

Para lograr identificar el objeto del reclamo resulta muy útil e ilustrativo hacerse eco de la construcción que el derecho procesal ha erigido en torno al elemento objetivo del litigio, construcción que se sostiene sobre dos instituciones trascendentes de esta rama del derecho, cuales son la pretensión del reclamante y las excepciones que opone el reclamado.

¹⁵ MATURANA, Cristián. 2005. Los Recursos. Material de estudio para estudiantes de derecho. Santiago, Universidad de Chile, pp. 10.

La pretensión que invoque el reclamante deberá provenir, necesariamente, de una acción u omisión del Servicio de Impuestos Internos. Así lo determina el artículo 155 del Código Tributario, el cual contempla el procedimiento aplicable a la reclamación por vulneración de derechos, y que será analizado con mayor acuciosidad en capítulos venideros. Sin perjuicio, resulta importante detenerse en las expresiones acción u omisión, ya que su sentido y alcance no es precisamente pacífico. En este punto adhiero a lo sostenido por Álamos, quien estima que el legislador se refiere a cualquier acto u omisión que, en el ejercicio de sus funciones, los dependientes del SII dispongan respecto de un contribuyente, descartando su restricción a los llamados “actos administrativos”, regulados en el inciso 2 del artículo 3° de la ley 19.880¹⁶. De aplicarse este último criterio, no sería reclamable prácticamente ningún acto de los funcionarios del SII ejecutado en el ejercicio de sus funciones. Por ello, y dado el espíritu de la ley 20.420, se entiende que el alcance amplio de los conceptos acción y omisión es el que corresponde utilizar.

En cuanto a las excepciones que puede oponer el reclamado, es decir, el Servicio de Impuestos Internos, se refiere fundamentalmente a los descargos que haga éste con el objetivo de desvirtuar la pretensión del reclamante y obtener una decisión favorable sobre el asunto controvertido. Es importante hacer mención que, no obstante lo señalado en el artículo 156 inciso segundo

¹⁶ ÁLAMOS, Dagomar. Ob. Cit., pp. 68.

del Código Tributario, el cual indica que será facultativo para el SII evacuar el traslado conferido a propósito del reclamo interpuesto, y que el tenor literal de la norma otorga espacio a la especulación sobre una eventual pasividad del SII frente a un traslado conferido, la realidad indica otra cosa: los funcionarios del SII estarán siempre compelidos a actuar, por muy irrelevante o infundada que parezca la reclamación.

d) Sujetos del reclamo. Legitimación activa y pasiva.

A la luz de lo que hemos revisado en páginas anteriores, resulta más o menos evidente quiénes cumplen el rol de reclamante y reclamado. Por ello, el legitimado activamente para reclamar será el contribuyente. Y por contrapartida, la legitimación pasiva del reclamo siempre recaerá en la administración tributaria, encarnada en nuestro país por el Servicio de Impuesto Internos.

La figura del reclamante ha generado ciertas dudas en algunos autores¹⁷, dada la imprecisión en que, según ellos, cayó el legislador al utilizar indistintamente el concepto “un particular” y “contribuyente”. Sin embargo, y en mi opinión, la discusión en torno al vocablo “un particular” me parece puramente semántica. A diferencia de lo que piensa Álamos, los derechos consagrados en el artículo 8 bis del Código Tributario no se pueden limitar a quienes tienen la

¹⁷ ÁLAMOS, Dagomar. Ob. Cit., pp. 68 y ss.

calidad de contribuyentes únicamente. Es del todo natural que existan actuaciones que sólo pueden ser reclamadas por éstos, como las referidas a los numerales 2°, 3° y 7°, en cambio, los restantes obedecen mucho más a la condición de administrado, dentro de una sociedad dentro de un Estado de Derecho, y los derechos que estos tiene frente a la administración pública. En síntesis, creo que, si bien la técnica legislativa en este punto no es refinada, no irrogará mayores dificultades a los Jueces Tributarios y Aduaneros, quienes deberán llevar a cabo un análisis casuístico para determinar la procedencia de la reclamación intentada.

3. Solución del conflicto.

a) ¿Sede jurisdiccional o sede administrativa?

La creación del procedimiento por vulneración de derechos del contribuyente tiene como objetivo poner en conocimiento de un tercero imparcial, el Juez Tributario y Aduanero, el conflicto suscitado entre el administrado y el SII, de manera que se descarta cualquier instancia administrativa previa a la judicial. Esto se debe a que no existe en Chile una institución independiente que actúe como mediador entre el contribuyente y el Fisco y que evite la judicialización de los conflictos, a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, en España, como vimos en apartados anteriores. A mi juicio, la actuación directa del Poder

Judicial frente a la reclamación del contribuyente aporta, principalmente, a otorgarle seguridad y confianza al administrado en que la vulneración de que ha sido objeto será revisada por una institución imparcial e independiente del propio SII, a diferencia de lo que ocurría antes de la creación de los TTA, y además, transparenta dicha intervención, dadas las nuevas plataformas tecnológicas que implementaron estos tribunales, y que permite a las partes estar, materialmente, en conocimiento de todas las actuaciones que se ejecuten en el proceso respectivo.

b) Incompatibilidad de acciones

El artículo 155 del Código Tributario es enfático al señalar, en la parte final del inciso primero, que este procedimiento verá la luz siempre que no se trate de aquellas materias que deban ser conocidas en conformidad a alguno de los procedimientos establecidos en el Título II [(procedimiento general de reclamaciones)] o en los Párrafos 1° y 3° de este Título [(procedimiento de reclamo de los avalúos de bienes raíces y procedimiento de determinación judicial del impuesto de Timbres y Estampillas, respectivamente)] o en el Título IV [(procedimiento para la aplicación de sanciones)], todos del Libro Tercero de este Código.¹⁸

¹⁸ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Ob. Cit., pp. 76.

Lo anterior significa la aplicación estricta de este procedimiento a aquellos casos que se refiere el artículo 8 bis del Código Tributario, dado los especiales requisitos que presenta este procedimiento, y que mencionaremos posteriormente. Así mismo, también es preciso mencionar que el legislador, resuelve un eventual conflicto que pudiera engendrarse producto de la convergencia de una multiplicidad de acciones por parte del reclamante, las cuales, salvo se trate de acciones múltiples por vulneración de derechos, ya sea de índole constitucional o del propio artículo 8 bis, deberán conocerse a través de los procedimientos específicos que el Código Tributario dispone para ello, es decir, aquél aplicable a partir de la acción diversa reclamada, tal como reza la parte final del inciso primero del artículo 155 del mentado cuerpo legal.

Por último, y con un margen de incertidumbre menor, el inciso final del artículo 155 hace incompatibles también, la acción constitucional de protección del artículo 20 de nuestra Carta Magna con el reclamo de vulneración de derechos, cuando estos versen sobre los mismos hechos. En estos casos, por tratarse de situaciones de hecho, será necesario que el litigante por el SII alerte a la judicatura de esta duplicidad de acciones, de manera que ésta se abstenga de conocer el asunto que ya se ha iniciado en otra sede jurisdiccional, con el fin de prevenir decisiones contradictorias de nuestros tribunales.

Por otra parte, y sin perjuicio que la norma establece esta prohibición cuando la acción de protección antecede a la de reclamación, creo que es igualmente aplicable esta restricción cuando es el reclamo el que antecede a la acción de protección, ya que obedecerá a los mismo criterios por los cuales se erigió dicha prohibición: evitar fallos contradictorios y evitar el desgaste innecesario de la jurisdicción.

c) Fuerza coactiva de la resolución del Juez Tributario y Aduanero.

El Juez Tributario y Aduanero, creado por la ley 20.322, representa al órgano jurisdiccional encargado de administrar la justicia tributaria en nuestro país, los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Su figura viene a reemplazar a la del antiguo Juez Tributario, encarnado por los respectivos Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, quienes actuaban de acuerdo a su respectiva división territorial, y que, en la práctica, recaía en un funcionario de dichas reparticiones del SII. Esta práctica, sin lugar a dudas, reñía con el debido proceso consagrado en nuestra Carta Fundamental, ya que, evidentemente, no existía independencia de parte de estos tribunales, al constituirse, además, como parte del respectivo proceso. Toda esta nefasta práctica fue suprimida por la creación de los TTA, lo cual pone en sintonía a la administración tributaria chilena con las más modernas del mundo.

A lo dicho anteriormente, es necesario añadir que los nuevos TTA son tribunales letrados, de derecho y dirigidos por jueces altamente calificados en materias tributarias y aduaneras, lo cual hace presagiar que sus decisiones estarán bien fundamentadas y poseerán un alto contenido jurídico, otorgándoles dicha seguridad a los litigantes. Esto supone también, que la ejecución de la sentencia estará exenta de toda complicación, dadas las condiciones del litigio. Es decir, si el tribunal resuelve que el SII actuó conforme a derecho, seguirá adelante la ejecución del acto reclamado, cualquiera sea su naturaleza. Y a contrario sensu, si el tribunal le da la razón al contribuyente, la administración del Estado no puede oponerse a la ejecución de lo resuelto por medio de una sentencia ejecutoriada, de manera que no hay peligro en que el SII busque "burlar" la aplicación del fallo. No obstante, en la práctica, esta situación ideal no siempre logró cristalizarse, de modo que fue necesario dotar de la facultad de imperio a las decisiones que adopten los Jueces. Lo anterior se materializó añadiendo los incisos 2° y 3° al artículo primero de la Ley 20.322, todo a partir de la dictación de la Ley 20.780 de Reforma Tributaria, y que rezan: [...]"Para hacer ejecutar sus sentencias y para practicar o hacer practicar las actuaciones que decreten, podrán los tribunales requerir de las demás autoridades el auxilio de la fuerza pública que de ellas dependiere, o los otros medios de acción conducentes de que dispusieren.

La autoridad legalmente requerida deberá prestar el auxilio, sin que le corresponda calificar el fundamento con que se le pide ni la justicia o legalidad de la sentencia o decreto que se trata de ejecutar."

Esta disposición vino a solucionar problemas importantes que se presentaron durante estos cinco años de vigencia de la nueva justicia tributaria tales como la indeterminación que existía en cuanto a la regulación de las costas procesales y personales originadas con ocasión del juicio, dado que, al no poseer la facultad de imperio, el tribunal se encontraba coartado de coaccionar al contribuyente que fue completamente vencido, al pago de éstas. Durante todo este tiempo, esta función la desarrolló el Servicio de Impuestos Internos, en conjunto con la Tesorería General de la República, que es la institución que, en definitiva, exigía el cobro al reclamante. Recordemos que el SII es una de las partes en los procedimientos seguidos ante los TTA, sin embargo, el tribunal le confió la ejecución del fallo atendido que se trata de una función que ya cumplía anteriormente, en la antigua justicia tributaria, cuando la dictación de la sentencia y la ejecución de la misma y sus accesorios dependía del propio Servicio, mas hoy, con la existencia de tribunales independientes de la administración tributaria, los cuales buscaban, precisamente, evitar que el SII tuviera cualquier tipo de injerencia en la decisión jurisdiccional, esta práctica obedecía a una lógica absolutamente censurable.

CAPITULO III:
PROCEDIMIENTO ANTE LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y
ADUANEROS

1. Tipo de procedimiento.

a) Principios que rigen el reclamo por vulneración de derechos.

Dentro de las corrientes procesalistas modernas se han estandarizado ciertos principios que se pueden observar en casi todos los procedimientos, y que, por supuesto, nuestro caso no constituye excepción. A continuación, enumeraré aquellos que están presentes en el procedimiento de reclamo por vulneración de derechos del contribuyente:

- I. Dispositivo.
- II. Bilateralidad de la audiencia.
- III. Orden consecutivo legal.
- IV. Concentración.
- V. Continuidad.
- VI. Preclusión.
- VII. Secreto relativo.

- VIII. Escrituración.
- IX. Inmediación.
- X. Economía procesal.
- XI. Adquisición procesal
- XII. Sana crítica.

b) Normas que rigen el reclamo por vulneración de derechos.

El marco legal del reclamo por vulneración de derechos está dado, en primer lugar, por el contenido sustantivo del artículo 8 bis del Código Tributario, el cual fue enumerado anteriormente, y que contiene los casos previstos materia de reclamación por parte del contribuyente. En segundo lugar, los artículos 155 y 156 del Código Tributario disponen el procedimiento a través del cual podrán ejercitarse las acciones tendientes a restablecer el equilibrio en la relación fisco-contribuyente, y que, como vimos en apartados anteriores, se aplica estrictamente a reclamaciones por vulneración de derechos del contribuyente. Finalmente, el artículo 157 señala que en lo no establecido [en los artículos 155 y 156], y en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita, se aplicarán las demás normas contenidas en el Título II de este Libro [(procedimiento general de reclamaciones)]¹⁹. A su vez, el artículo 148 del Código Tributario, y que cierra el Título II del Libro Tercero señala que en todas aquellas materias no

¹⁹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Ob. Cit., pp. 77.

sujetas a disposiciones especiales del presente Libro, se aplicarán en cuanto fueren compatibles con la naturaleza de las reclamaciones, las normas establecidas en el Libro Primero del Código de Procedimiento Civil [(disposiciones comunes a todo procedimiento)]²⁰.

En síntesis, existe una gama completa de normas que regulan el procedimiento de reclamo por vulneración de derechos del contribuyente y que posibilitan un acertado ejercicio de la acción de reclamación por parte del administrado, la adecuada defensa por parte del SII y la correspondiente resolución del conflicto por parte del Juez Tributario.

2. Acción de reclamación.

a) Consideraciones previas: legitimación activa, pasiva y juez competente.

En un apartado anterior revisamos a los titulares de la legitimación activa y pasiva de la acción de reclamación por vulneración de derechos del contribuyente. No obstante yo la señalado, y particularmente en relación al legitimado activamente, es preciso hacer mención al tenor del artículo 157, parte final del Código Tributario. Éste señala que el solicitante podrá

²⁰ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Ob. Cit., pp.74.

comparecer sin patrocinio de abogado ²¹ . Como sabemos, las normas establecidas en los artículos 155, 156 y 157 del citado Código se encuentran originalmente dispuestas para la sustanciación de procedimientos producto de violaciones a las garantías constitucionales de los números 21°, 22° y 24°, todos del artículo 19 de la Constitución Política de la República, y que también la Carta Magna contempla una acción de protección de dichas garantías, y que, en su génesis, tampoco requiere del patrocinio de abogado. Por lo anterior, es dable pensar que el tenor de esta norma corresponde a un resabio de dicha acción constitucional en el Código Tributario, de manera de hacer igualmente eficaces la interposición de un reclamo por vulneración de derechos del contribuyente como una acción de protección por violación a las garantías constitucionales.

En la práctica, sin embargo, esto no opera. Y no lo hace, por diversas razones, entre ellas, por la especificidad de la materia tributaria, la cual es dominada por escasos profesionales, como ya lo mencioné previamente. También, porque el SII siempre comparecerá patrocinado por abogado habilitado para el ejercicio de la profesión, de manera que resulta una desventaja cualitativa para el contribuyente el comparecer sin el patrocinio de un abogado de su confianza.

²¹ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Ob. Cit., pp.77.

Por su parte, el SII se rige por lo señalado en el artículo 117 del Código Tributario ²², asumiendo la representación del Servicio los Directores Regionales, dentro de los límites de sus respectivas jurisdicciones. A su vez, los Directores Regionales confieren patrocinio y otorgan poder a los Abogados Jefe de los Departamentos Jurídicos de las respectivas Direcciones Regionales, quienes, junto a los abogados de dichos Departamentos son aquellos que, en definitiva, actúan en nombre de la institución en los procedimientos que se sustancian antes los TTA. Con todo, el propio Director Nacional del SII puede asumir la representación del Servicio en cualquier momento, tal como lo dispone la parte final del inciso segundo del citado artículo.

En relación con el Juez Tributario y Aduanero competente para conocer del pleito, será aquel del domicilio donde se haya producido la vulneración reclamada por el contribuyente, de acuerdo al territorio jurisdiccional asignado por la ley 20.322, para ejercer su competencia²³. La entrada en vigencia de los TTA en Santiago constituyó el último paso en su implementación, y permite que todos los conflictos sean conocidos por un juez letrado, de derecho y especialista en materias tributarias y aduaneras.

b) Contenido del reclamo. Formalidades.

²² SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Ob. Cit., pp. 60.

²³ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Ob. Cit., pp. 138 y ss.

El Código Tributario no dispone normas que regulen las formalidades del escrito de reclamo por vulneración de derechos propiamente tal, de manera que deben aplicarse supletoriamente las normas dispuestas en el Código de Procedimiento Civil. En este sentido, y al igual que todo escrito judicial, deberá contener una suma que indique el trámite de que se trata, y acompañar tantas copias cuantas sean las partes a quienes debe notificarse la providencia que en él recaiga, como lo señalan los artículos 30 y 31 del mentado Código. Naturalmente, el escrito deberá ir dirigido al Juez Tributario y Aduanero competente para conocer del asunto reclamado, de acuerdo a las reglas de competencia señaladas en el artículo 115 del Código Tributario, en relación con los artículos 1° y 3° de la ley 20.322.

El contenido mismo del reclamo se encuentra regulado en el artículo 125 del Código Tributario²⁴, el cual establece que la reclamación deberá cumplir con los siguientes requisitos:

1° Consignar el nombre o razón social, número de Rol Único Tributario, domicilio, profesión u oficio del reclamante y, en su caso, de la o las personas que lo representan y la naturaleza de la representación.

2° Precisar sus fundamentos.

²⁴ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Ob. Cit., pp. 63.

3° Presentarse acompañada de los documentos en que se funde, excepto aquéllos que por su volumen, naturaleza, ubicación u otras circunstancias, no puedan agregarse a la solicitud.

4° Contener, en forma precisa y clara, las peticiones que se someten a la consideración del Tribunal.

Cabe precisar que el inciso final del artículo precitado se refiere a los apercibimientos que sufrirá el reclamante en la eventualidad de que su reclamación no contenga alguna de los requisitos específicos enumerados en el mismo artículo. Para efectos de la acción de reclamación en estudio, cabe hacer mención que, por aplicación del principio de especialidad, primero deberá aplicarse lo señalado en el artículo 156 del Código Tributario. Es decir, si la omisión de que adolece el reclamo dice relación con el fundamento del mismo, el tribunal no podrá ordenar al contribuyente que la subsane, sino que deberá declararlo inadmisibles por resolución fundada. Misma situación ocurre cuando la presentación del reclamo ha sido extemporánea. Este último requisito no se encuentra contenido en el artículo 125, si no que se desprende de la sola naturaleza de la acción deducida, y de lo considerado en la parte final del inciso segundo del artículo 155 del Código Tributario, dado que exige que se haga constar por escrito, en autos, la fecha exacta en que el contribuyente ha tomado conocimiento de la acción u omisión reclamada, y/o la fecha exacta de su ejecución u ocurrencia de la omisión.

Tratándose de estas dos hipótesis, el Juez Tributario y Aduanero deberá estarse a lo expresado en el artículo 156, sin embargo, en el caso de cualquier otra omisión de que adolezca el escrito, podrá otorgar un plazo prudente y judicial para subsanarla. Es más, y dada la aplicación supletoria del Código de Procedimiento Civil, el contribuyente también tendrá la posibilidad de retirar, modificar o complementar el reclamo, de acuerdo a las reglas generales y comunes a todo procedimiento.

c) Plazos.

En materia de plazos, es preciso destacar dos aspectos. En primer lugar, lo señalado en el artículo 131 del Código Tributario, toda vez que sustrae a los TTA del llamado “feriado judicial”, al precisar que no se considerarán inhábiles los días a que se refiere el artículo 313 del Código Orgánico de Tribunales. Esta decisión, que se ajusta a la lógica imperante en la actualidad, la cual busca su total supresión²⁵, permite mayor celeridad en la resolución de los litigios, otorgando a las partes mayor seguridad jurídica, evitando la acumulación de causas a ser conocidas por los jueces de la instancia y de los Tribunales

²⁵ SENADO DE LA REPUBLICA DE CHILE. Boletín 9155-07. Suprime feriado judicial, para tribunales que indica [en línea] <http://www.senado.cl/appsenado/templates/tramitacion/index.php?boletin_ini=9155-07> [consulta: 12 de agosto de 2014]

Superiores de Justicia, y que se puede apreciar, por ejemplo, respecto de las contiendas tramitadas ante los Juzgados Civiles.

En segundo lugar, que el legislador ha sido bastante exigente con los contribuyentes, dado que el plazo para su interposición es de apenas 15 días hábiles desde ejecutado el acto, o producida la omisión, o desde la fecha en que el contribuyente ha tomado conocimiento cierto de los mismos. Este plazo es incluso menor al contemplado para entablar la acción de protección constitucional, el cual consta de 30 días corridos.

La brevedad en el plazo para la interposición del reclamo tiene su fundamento en la naturaleza misma del procedimiento, la cual podría catalogarse de sumaria. En este orden de cosas, resulta lógico que el legislador haya querido que el restablecimiento del imperio del derecho se produjera lo más pronto posible, atendidas los derechos garantizados por el artículo 8 bis del Código Tributario.

Por último, y en directa relación con el apartado anterior, si el reclamo presenta alguna omisión en los requisitos, distintos a los casos específicos de la extemporaneidad y la falta de fundamento, y este reclamo ha sido interpuesto sin patrocinio de abogado, el Juez Tributario y Aduanero deberá conferir al reclamante un plazo no inferior a quince día hábiles para la subsanación de las

faltas existentes en el escrito, bajo apercibimiento de tenerse por no presentado. Este plazo dista categóricamente del plazo mínimo que se le debe otorgar al litigante que concurre patrocinado por un abogado, el cual será de sólo tres días hábiles.

3. Primera tarea del Juez Tributario y Aduanero: conocer.

a) Facultades especiales del Juez. Examen de admisibilidad.

Como ya adelantaba en apartados anteriores, el Juez Tributario y Aduanero deberá examinar la admisibilidad del reclamo, previo a pronunciarse en cualquier sentido. Para estos efectos, son dos los requisitos específicos materia de este examen: haber sido interpuesto dentro de plazo y que contenga fundamento suficiente que amerite su conocimiento.

En referencia al primer requisito, el tribunal deberá cerciorar nada más si la fecha en que se produjo la acción u omisión, o que tuvo conocimiento cierto el contribuyente de estos hechos, es superior a los quince días hábiles que exige el Código Tributario en su artículo 155 inciso segundo, para la interposición del reclamo. Verificado lo anterior, mediante resolución fundada el tribunal declarará inadmisibile el reclamo por el vicio de extemporaneidad.

La situación se torna un tanto más compleja tratándose del segundo requisito. Y es que al no tratarse de una cuestión objetiva, como lo son las fechas en el caso del requisito anterior, sino que una apreciación subjetiva por parte del Juez Tributario y Aduanero, la declaración de inadmisibilidad que éste dictamine deberá estar cuidadosamente fundamentada. Salvo que el reclamo padezca de una falta de fundamento burda, evidente, el Juez deberá esgrimir razones contundentes en su proveído para no acoger a tramitación la reclamación, toda vez que éste podrá ser revisado por la Corte de Apelaciones respectiva, atendida la posibilidad que tiene el reclamante de recurrir de apelación.

El reclamante podrá enervar la decisión del Juez que declaró inadmisibile su reclamo, a partir de lo que reza el artículo 139 del Código Tributario, el cual dispone que contra la resolución que declare inadmisibile un reclamo [...], podrán interponerse los recursos de reposición y de apelación, en el plazo de quince días, contados desde la respectiva notificación. [Y] de interponerse apelación, deberá hacerse siempre en subsidio de la reposición y procederá en el sólo efecto devolutivo [...] ²⁶. Este plazo de quince días se deberá contar desde la fecha en que se verifica la notificación al reclamante, según lo dispuesto en el artículo 131 bis, inciso tercero del Código Tributario, y que expresa que las notificaciones de este tipo de resoluciones [...] serán

²⁶ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Ob. Cit., pp. 71.

efectuadas por carta certificada [..., la que] se entenderá practicada al tercer día contado desde aquel en que la carta fue expedida por el tribunal. [...] ²⁷. Por cierto, el administrado deberá consignar en su escrito de reclamación un domicilio donde practicársele las notificaciones, de acuerdo a lo dispuesto por el inciso cuarto del artículo recién citado, bajo los apercibimientos en él señalados.

En la hipótesis del párrafo anterior se encuentran las declaratorias de inadmisibilidad por ambos requisitos, de manera que por cualquiera de ellas podrá recurrir el contribuyente que así lo desee. Cabe destacar también, a propósito de la apelación, que esta goza de preferencia para su vista y fallo, y se tramita en cuenta en la Corte de Apelaciones respectiva.

Sin dudas, los criterios esgrimidos para declarar la inadmisibilidad de un reclamo por vulneración de derechos se irán asentando y estandarizando con el paso de los años, consolidando las decisiones que, en este sentido, tomen los jueces, lo que tornará mucho más sencilla su labor, aun cuando el ejercicio de esta potestad nunca será tarea fácil para ellos.

b) Se acoge a tramitación el reclamo. Traslado al SII.

²⁷ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Ob. Cit., pp. 66.

Una vez que el reclamo ha pasado con éxito el examen de admisibilidad, y tal como dispone el inciso segundo del artículo 156, el Juez deberá acogerlo a tramitación y conferir traslado al SII, el cual tendrá un plazo de 10 días hábiles para contestarlo. Esta resolución se notificará al Servicio, de acuerdo a lo preceptuado en el inciso final del artículo 131 del Código Tributario, es decir, mediante correo electrónico a la dirección que, previamente, el Director Regional ha informado al TTA. Por su parte, al reclamante se le notificará mediante la publicación del texto íntegro de la resolución en el sitio en Internet del tribunal, conforme lo señala el inciso primero del mismo artículo.

Una vez realizado el emplazamiento al SII, y según el tenor literal de la norma, éste podrá evacuarlo o no. Al respecto, es necesario reiterar lo señalado en párrafos anteriores: resulta impensado que el SII no evacúe un traslado, por muy infundado o irrelevante que este parezca, y a pesar que esto represente una magnífica estrategia de litigación, de acuerdo a su estructura jerarquizada y vertical, donde el desempeño de los funcionarios es constantemente evaluado, y donde el trabajo de los abogados del mismo consiste, precisamente, en litigar ante los TTA.

En el escrito de contestación, el SII hará todos los descargos que estime necesarios con el fin de desvirtuar la reclamación intentada por el contribuyente, y que junto a la pretensión del contribuyente contenida en su reclamo, fijarán la

competencia específica del Juez Tributario y Aduanero. En relación a las formalidades generales que deberá cumplir, son aquellas comunes a todos los escritos, como ya lo vimos cuando hablamos del reclamo. En cuanto a los requisitos específicos de la contestación, debemos estar a lo señalado en el inciso primero del artículo 132 del Código Tributario, toda vez que no hay una normativa particular que se refiera al reclamo por vulneración de derechos del contribuyente, de modo que dicha contestación [...] deberá contener una exposición clara de los hechos y fundamentos de derechos en que se apoya, y las peticiones concretas que se someten a la decisión del Tribunal Tributario y Aduanero.

La omisión de alguno de los requisitos no invalida la contestación, atendido que el Juez podrá recibir la causa a prueba incluso si el trámite no fue evacuado por el SII.

c) Recepción de la causa a prueba, aspectos generales del término probatorio y el onus probandi en materia tributaria.

Tal como fue mencionado en el último párrafo, el Juez tiene la potestad de recibir la causa a prueba siempre que existan hechos sustanciales y pertinentes controvertidos, con independencia de la contestación del SII. Esto significa que, los hechos sustanciales controvertidos pueden quedar de manifiesto a partir de

la sola pretensión del reclamante, así como también, y a partir de la contestación del Servicio, puede no vislumbrarse una controversia sobre hechos sustanciales. Esto último, sin dudas, obedecería más a un ejercicio de ficción que a la práctica judicial.

Conforme lo anterior, y una vez el Juez tome la decisión de recibir la causa a prueba, abrirá un término probatorio de 10 días hábiles, en el cual las partes deberán producir toda la prueba que dispongan, la cual, y en virtud de lo manifestado en la parte final del inciso segundo del artículo 156, se apreciará de acuerdo a las reglas de la sana crítica. Cabe destacar que las normas que regulan la prueba en materia de vulneración de derechos son muy escuetas, y se limitan a lo dispuesto en el recién mencionado artículo 156, de manera que el resto de las disposiciones que se hacen aplicable a este procedimiento son las recogidas por el artículo 132 del Código Tributario y que, como ya vimos, tienen aplicación supletoria.

De acuerdo a lo contenido en este artículo, lo primero que debemos saber es que la resolución que recibe la causa a prueba contendrá los puntos sobre los cuales deberá recaer la misma, la cual será notificada a las partes por carta certificada, y se entenderá practicada al tercer día de expedida dicha carta por el TTA correspondiente, en atención a lo regulado por el inciso tercero del artículo 131 bis del Código Tributario. Saber esto es de suma utilidad, por

cuanto el plazo para reponer y apelar esta resolución vence al quinto día de realizada la notificación. En cuanto a la apelación, sólo procederá cuando sea en subsidio de la reposición, se concederá en el sólo efecto devolutivo, y se verá en cuenta y de forma preferente en la Corte de Apelaciones respectiva.

Aun cuando el Código Tributario no lo menciona, y en especial consideración a lo que dispone el artículo 3° del Código de Procedimiento Civil, es dable sostener que el término especial de prueba previsto en el artículo 339 inciso final del CPC es perfectamente aplicable a los procedimientos de reclamación en general, y al de reclamación por vulneración de derechos en particular. Lo anterior, dado que la apelación de la resolución que recibe la causa a prueba puede generar que la Corte de Apelaciones respectiva modifique los puntos de prueba fijados por el tribunal a quo. Entonces, si no se pueden abrir términos probatorios especiales ¿dónde radica la eficacia de la apelación, como institución puesta a disposición de las partes? Por ello, creo que, al menos en este caso, por tratarse de una situación homóloga a la que contempla el artículo 319 del CPC, hipótesis a la que se refiere el ya citado artículo 339, deberá incorporarse su aplicación, no sólo al procedimiento de reclamación por vulneración de derechos del contribuyente, sino a todos aquellos que se rijan, directa o supletoriamente, por el procedimiento general de reclamaciones.

Por otra parte, es necesario hacer presente también que, dada la aplicación supletoria del artículo 132, el Juez podrá autorizar por una sola vez, y por hasta 10 días hábiles, la ampliación del término probatorio, cuando hayan de practicarse diligencias probatorias fuera del lugar en que se sigue el juicio, o si durante el término de prueba ocurren entorpecimientos que imposibiliten la recepción de ésta [...], tal como reza su inciso 13°. Al igual que en materia civil, la parte que requiera la ampliación del término probatorio deberá realizar la solicitud por escrito, antes del vencimiento del término probatorio ordinario, y la resolución que deniegue la solicitud sólo será susceptible del recurso de reposición, dentro del quinto día de notificada la resolución, de acuerdo a las reglas generales.

En otro orden de cosas, un aspecto sumamente relevante en la producción de las pruebas, dice relación con quien debe soportar la carga de proporcionarlas. La doctrina se refiere a esta carga como *onus probandi*, por su denominación latina clásica. Históricamente, y en consideración al tenor del artículo 21 del Código Tributario, la carga de la prueba la soportaba el contribuyente, cuando se trataba de la obligación tributaria. Sin embargo, y pese a que esta disposición debía ser aplicable solamente al campo administrativo, los entonces Jueces Tributarios dependientes de la respectiva Dirección Regional, la hacían extensiva al campo jurisdiccional de su competencia. No obstante, la creación de los TTA acabó con esa práctica y

distribuyó la carga de la prueba de acuerdo a las reglas generales que se emplean en materia civil.

En particular en el procedimiento de reclamo por vulneración derechos, los contendientes se encuentran en un pie de total igualdad jurídica para la generación de sus pruebas. El único caso en que el contribuyente deberá redoblar esfuerzos será para desvirtuar un hecho certificado por un ministro de fe del SII, ya que de acuerdo al artículo 86 del Código Tributario, dicha certificación goza de una presunción simplemente legal, la cual, no obstante, admite prueba en contrario.

d) Análisis de los diferentes medios de prueba y su valoración.

Ninguna de las disposiciones aplicables al procedimiento de reclamo por vulneración de derechos consagra expresamente los medios de prueba que pueden hacerse valer en juicio, de manera que, a partir de los enunciados del artículo 132 del Código Tributario, y la aplicación de las normas del juicio ordinario civil que, por remisión que realiza el artículo 3° del Código de Procedimiento Civil, se harán aplicables en cuanto fueren compatibles con la naturaleza de las reclamaciones, es posible construir un catálogo de éstos. A continuación, veremos una descripción de cada uno de ellos.

Prueba testimonial:

Siguiendo la redacción del artículo 132, me referiré primero a la prueba de testigos, la cual se encuentra comprendida en su 4° inciso. Para poder hacer efectiva la presencia de los testigos, deberá acompañarse dentro de los dos primeros días del término probatorio, una nómina con indicación del nombre, apellido, domicilio y profesión u oficio de cada uno de ellos. Cabe destacar también que, respecto de cada punto de prueba, podrá presentarse un máximo de cuatro testigos, y que, a mayor abundamiento, sólo se examinarán aquellos testigos que figuren en la mentada nómina.

Un punto de quiebre importante respecto de lo comprendido en el Código de Procedimiento Civil tiene que ver con la inexistencia de testigos inhábiles en el procedimiento de reclamación por vulneración de derechos. Esta novedad, por cierto, se aplica sólo respecto de aquellos que la doctrina denomina “inhábiles relativos”. La instauración de esta regla es completamente lógica, toda vez que la gran mayoría de los testigos de los que se vale el SII, son dependientes del propio Servicio, por lo que hacer aplicable la inhabilidad que consagra el artículo 358 del CPC supondría dejar a una de las partes sin una prueba que ofrecer. Por otro lado, el ya citado artículo 132, señala que el Juez, de oficio, podrá repeler a los testigos que notoriamente se encuentren comprendidos en alguna de las causales del artículo 357 del CPC, que la doctrina ha definido

como inhábiles absolutos para declarar en cualquier juicio, lo que, por supuesto, contribuye a la seriedad en el desempeño de la labor jurisdiccional y del papel de los litigantes en el pleito.

Otra novedad introducida por el legislador, a propósito del procedimiento ordinario civil, dice relación con la frase final del inciso 4° del artículo 132 que señala que se podrán dirigir a cualquier testigo preguntas tendientes a demostrar su credibilidad o falta de ella. Esto quiere decir que, si bien, no pueden inhabilitarse testigos por las causales del artículo 358 del CPC, si podrán las partes intentar desacreditar la declaración del testigo de su contendor. Sin embargo, no debemos olvidar que, finalmente, la ponderación de dicho testimonio la apreciará el Juez Tributario y Aduanero, de acuerdo a las reglas de la sana crítica, cuando dicte la sentencia definitiva.

Finalmente, tampoco existe mención a la ocasión y forma en que ésta debe rendirse, de manera que deberemos acudir a las reglas que establece el Código de Procedimiento Civil para estos efectos, y que se encuentran contenidas en los artículos 356 y siguientes.

Petición de oficios:

Es el medio de prueba tratado a continuación de la de testigos en el artículo 132. A su respecto, el legislador ha expresado que el Juez dará lugar a la petición cuando se trate de requerir información pertinente sobre hechos materia del juicio. Esta consideración se torna muy importante, en la medida que se busque incorporar a la etapa probatoria, antecedentes que no se contemplaron, por la razón que haya sido, como puntos de prueba en la resolución que los fijó. Por supuesto, esta solicitud encontrará eco en el Juez Tributario y Aduanero toda vez que se trate de información pertinente.

También es pertinente hacer mención que esta petición de oficios, como los demás medios de prueba, deberá ser formulada dentro del término probatorio dispuesto al efecto. A propósito de esto mismo, el legislador estableció plazos especiales para el cumplimiento de la diligencia. Es decir, una vez notificada la persona o institución requerida, deberá evacuar la respuesta en el plazo que, para esto solo efecto, disponga el tribunal, el cual, en todo caso, no podrá exceder de los quince día. Como se trata de un plazo judicial, el Juez podrá autorizar su ampliación, a petición de la parte solicitante o del requerido de información, por una sola vez y hasta por quince días más, cuando existan antecedentes fundados que lo aconsejen.

Informe de peritos:

A continuación, y siguiendo la redacción del artículo 132, en el 8° inciso, se hace una escueta mención a los peritos, referida, básicamente, a los plazos que tendrán para evacuar sus informes, y que serán los mismos que tendrán aquellos que han sido requeridos de información mediante oficio. Sin perjuicio de lo anterior, y dada la naturaleza de la reclamación que estudiamos, es bastante improbable que las partes soliciten la realización de un informe pericial. A pesar de ello, es preciso mencionar que esta solicitud deberá plantearse, como todas, dentro del término probatorio abierto al efecto.

Prueba confesional:

Toda la referencia que realiza el legislador a la confesión judicial provocada se encuentra en el artículo 132, en su inciso 9°. En él expresa que tanto el Director Nacional, como los Subdirectores y los Directores Regionales no están facultados para absolver posiciones en representación del SII, con lo cual cierra la puerta a una herramienta muy utilizada en los procedimientos laborales y civiles, donde las partes llaman a absolver posiciones a los representantes legales de personas jurídicas de gran envergadura y que, salvo casos excepcionalísimos, nunca concurrían a la citación.

En cuanto al procedimiento de reclamación por vulneración de derechos, creo que este medio probatorio carecerá de toda relevancia para el reclamante,

en consideración a que el artículo 385 del Código de Procedimiento Civil, y que se aplica supletoriamente a este procedimiento, expresa que la obligación de declarar en juicio pesa sobre los litigantes, que, para estos efectos, serán él mismo y el Director Nacional, Subdirector o Director Regional, en representación del SII. En cambio, para el Servicio constituirá una herramienta importante a ser utilizada en juicio, sobre todo si se tiene en consideración la naturaleza de la reclamación de que trata este procedimiento.

Lo descrito en el párrafo anterior pareciera constituir una desventaja en la producción de las pruebas que opera en perjuicio del reclamante, ya que, a diferencia de su contendor, se le priva de un medio probatorio importante que ofrecer en juicio, constituyendo, en mi opinión, una vulneración a la garantía constitucional del debido proceso. Posiblemente, en la práctica, esta desventaja no sea determinante para resolver el conflicto en beneficio de uno u otro, pero no por ello debe permitirse esta clara transgresión a uno de los principios más básicos del Estado de Derecho moderno. Como siempre, será el Juez Tributario y Aduanero el encargado de otorgarle el valor probatorio que, conforme a las reglas de la sana crítica, corresponda asignarle, debiendo tener también en consideración, la situación irregular ya descrita.

Prueba instrumental:

El artículo 132 sólo hace una vaga mención a los instrumentos como medios de prueba en el procedimiento de reclamo, y a propósito del valor probatorio que debe asignarse a estos. Señala en su inciso 15° que los actos y contratos solemnes sólo podrán ser acreditados por medio de la solemnidad prevista por la ley. Esta disposición adquiere relevancia, a partir de la clasificación de los instrumentos en públicos y privados, dadas las distintas solemnidades que requieren uno y otro. El mismo legislador se encargó de definirlos en el artículo 1.699 de nuestro Código Civil y de regular su valor probatorio en juicio en los artículos siguientes, y en los artículos 342 y siguientes del Código de Procedimiento Civil determinó la manera de hacerlos valer durante el litigio. Esta distinción, sin embargo, parece perder importancia atendido el sistema de valoración de la prueba que se aplica a los procedimientos tributarios en general, y al de reclamación por vulneración de derechos del contribuyente, en particular, cual es el de ponderarla de acuerdo a las reglas de la sana crítica.

Esta disposición hace presumir que el Juez podrá valorar la prueba sin considerar la condición de público o privado del instrumento, salvo que se trate de situaciones expresamente regladas por la ley, como aquellos casos en que se requiera probar mediante contabilidad fidedigna, y donde el Juez deberá ponderarla preferentemente. No obstante lo anterior, en opinión de Rodrigo Ugalde, Jaime García y Alfredo Ugarte, en los procedimientos de reclamación, entre ellos incluido aquél por vulneración de derechos del contribuyente, regirán

las reglas del derecho común relativas a la impugnación de los documentos, sean ellos públicos o privados, puesto que así se evita que sean valorados instrumentos que adolezcan de falsedad, nulidad, falta de autenticidad o de integridad, según sean los casos²⁸.

Este mecanismo evitará que el Juez pondere instrumentos que no gozan de la calidad que dicen tener, por adolecer de un vicio que le resta credibilidad, y dado que el legislador no contempló herramientas especiales en los procedimientos de reclamación, para hacer efectiva la impugnación, deberemos utilizar aquellas que rigen el juicio ordinario civil. Además, y siguiendo a Ugalde, García y Ugarte²⁹, los instrumentos deberán acompañarse en la forma que describe el Código de Procedimiento Civil en los artículos 795 N°5, 800 N°2 y 346 N°3, dependiendo de sus calidades.

Finalmente, es menester hacer hincapié que los documentos en que se funda el reclamo, de acuerdo al numeral 3° del artículo 125 del Código Tributario, deben ser acompañados en la presentación del mismo, salvo que por su volumen, naturaleza, ubicación u otra circunstancia, no puedan agregarse a la solicitud. Por lo tanto, si estos documentos constituyen, además, medios de prueba de los cuales el reclamante quiere hacerse valer en el juicio, deberá

²⁸ TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS. 2009. Por UGALDE, Rodrigo "et al". Cuarta edición actualizada. Santiago, Legal Publishing, pp. 161 y ss.

²⁹ TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS, Ob. Cit., pp. 162.

reiterar durante la vigencia del término probatorio que estos se acompañen, en parte de prueba. Y si por las circunstancias ya mencionadas estos no fueron aportados en la presentación del reclamo y presentan análoga situación a la ya descrita, será el término probatorio la instancia en la cual deberán acompañarlos, bajo apercibimiento que el reclamante se quede sin dicho medio de prueba.

Presunciones e inspección personal del tribunal:

Ninguna de los dos está contemplada en la extensa redacción del artículo 132, de manera que su aplicación está totalmente supeditada a lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil, dada su aplicación supletoria.

La inspección personal del tribunal, tal como los demás medios de prueba, deberá ser solicitada por la parte interesada dentro del término probatorio destinado al efecto. Sin perjuicio, personalmente estimo que este medio de prueba tendrá escasa aplicación, en atención a la naturaleza de la reclamación y los derechos involucrados, algo parecido a lo que acontece con el informe de peritos.

En cuanto a las presunciones, adscribo al criterio planteado por Álamos³⁰, por cuanto estas deben considerarse, más bien, como una operación mental lógica que realiza el Juez, mediante la cual, partiendo de ciertos antecedentes plenamente conocidos, deduce o infiere la existencia de otro hecho. Este medio de prueba es, más que nada, un ejercicio intelectual de deducción que realiza el Juez, y que le permite llegar a establecer la verdad de un hecho desconocido. En el sistema de sana crítica, las presunciones se confundirán con las deducciones que el Juez realice, conforme a la ciencia, la técnica, las reglas de la lógica y las máximas de la experiencia, y que le darán forma a su decisión del asunto controvertido sometido a su conocimiento.

Otros medios de prueba aptos para producir fe:

Esta frase, contenida en el inciso 10° del artículo 132, constituye el boleto de entrada a la aceptación de aquellos medios de prueba no contemplados en la legislación procesal tributaria ni civil. A diferencia de lo ocurrido durante el siglo XX, donde los avances de la tecnología y la ciencia hicieron necesaria la modificación del Código de Procedimiento Civil, con el afán de reconocer en juicio instrumentos probatorios que pasaron de ser novedad a ser elementos cotidianos, como por ejemplo, la copia fotostática y los documentos electrónicos, con esta regla, el legislador evita la espera de una modificación

³⁰ ÁLAMOS, Dagomar. Ob. Cit., pp. 132.

legal para su incorporación, y los consagra desde ya, sin la necesidad de llamarlos expresamente. Esta es la tendencia que han seguido las legislaciones procesales modernas en nuestro país, como la penal y la laboral, por lo que esta norma se enmarca en la lógica que prima en la actualidad judicial chilena.

Prueba prohibida:

En el inciso 11° del artículo 132 se encuentra contenida la prohibición que pesa sobre el reclamante de aportar antecedentes que le fueron solicitados por el SII en el proceso de citación a que se refiere el artículo 63 del Código Tributario, y que el contribuyente no acompañó, o que lo hizo de forma incompleta, por hecho imputable a éste. En opinión de Ugalde, García y Ugarte³¹, se le puede considerar de mala fe, y consiguientemente, aplicársele la sanción revisada, por cuanto con esta actitud obliga al Servicio a practicar una liquidación que, de otro modo, no se practicaría o se haría de un modo totalmente diverso. Opinión contraria sostiene Álamos³², para quien dicha disposición se contrapone con dos importantes instituciones: en primer lugar, con la naturaleza misma de la citación del artículo 63, cuya contestación por parte del contribuyente es voluntaria, pero que, a partir de la vigencia de este procedimiento, tendrá la obligación de llevar a cabo, acompañando además, los antecedentes solicitados por el SII, ya que si no lo hace, no podrá rendir esta

³¹ TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS. Ob. Cit., pp. 152.

³² ÁLAMOS, Dagomar. Ob. Cit., pp. 118 y ss.

prueba en el juicio posterior. Y en segundo lugar, la citación, a pesar de su naturaleza administrativa, se introduciría en un procedimiento judicial para limitar los medios de prueba de uno de los contendores, vulnerando la garantía constitucional del debido proceso.

Sin dudas, el tenor de la disposición no es pacífico, encontrando sendas defensas en uno y otro sentido. En mi criterio, será importante determinar la responsabilidad del contribuyente en la no presentación de los antecedentes que el juicio está intentando incorporar, toda vez que es un principio latamente aceptado en todas las ramas del derecho que nadie puede aprovecharse de su propio dolo. Por ello, en la medida que logre acreditar que los antecedentes no fueron acompañados en tiempo y forma por un hecho que no lo puede ser imputado, podrá valerse de ellos en juicio. En este sentido, además, se pronuncia el propio inciso 11°, en su parte final.

Para finalizar, y como fue mencionado a lo largo del presente apartado, la valoración que recibirán los medios de prueba estará determinada por las reglas de la sana crítica. El inciso 14° del artículo 132 se refiere a ello, abordando los distintos criterios que deberá seguir el Juez para lograr que el examen de las probanzas conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador. En este sentido, salvo los casos en que expresamente el Juez deba ponderar determinados medios de prueba conforme lo señale la ley, como sucede con los

actos o contratos solemnes, o los casos en que se exija contabilidad fidedigna, el Juez Tributario y Aduanero tendrá plena libertad para llegar a una convicción lógica en la decisión del asunto. Sin perjuicio, siempre deberá regirse por los criterios de lógica y experiencia que conforman la sana crítica, los cuales le imponen un límite objetivo a su razonamiento, y del cual no podrá apartarse.

e) Diligencias posteriores a la prueba.

Esta materia no se encuentra regulada en el Código Tributario, de modo que se aplicarán las normas del Código de Procedimiento Civil, en la medida que aquellas sean compatibles con la naturaleza de la reclamación. Por este motivo, y considerando que el plazo que dispuso el legislador al Juez Tributario y Aduanero para dictar sentencia es de 10 días hábiles a partir del vencimiento del término probatorio, serán dos las diligencias que se pueden promover durante esta “etapa intermedia”. En primer lugar, las partes podrán realizar observaciones a la prueba, tal como dispone el artículo 430 del CPC. Esta institución no genera entorpecimiento a la labor del Juez, ni dilata innecesariamente el juicio, de modo que es perfectamente aplicable en este procedimiento, que se caracteriza por su concentración.

Como segunda institución, encontramos a las medidas para mejor resolver, las cuales, de acuerdo al artículo 431 del CPC, serán decretadas por el

magistrado, siempre que las estime estrictamente necesarias para una acertada resolución de la causa. En este punto, es más complejo determinar si los trámites decretados atentan contra la celeridad del procedimiento, toda vez que el Juez tiene total libertad para ordenar cualquier medio de prueba apto para producir fe, lo que hace presumir que estos no siempre puedan evacuarse dentro de los diez días que tiene éste para dictar sentencia. Sin embargo, es un hecho públicamente conocido que los tribunales no suelen ceñirse tan estrictamente a los plazos que les ordena la ley, salvo que su inobservancia traiga aparejada alguna sanción, como ocurre en materia penal (artículo 343, inciso 3° y 344 del Código Procesal Penal), de manera que, en la medida que el Juez estime necesaria la diligencia ordenada, esta será implementada, aunque su cumplimiento exceda del plazo establecido por el legislador para que el tribunal dicte sentencia. Sin perjuicio de lo anterior, también es dable pensar que, por una cuestión de lógica, si el plazo ha transcurrido en exceso, el Juez deba desistir del trámite ordenado y, sin más trámite, dictar sentencia.

f) Orden de no innovar.

El inciso final del artículo 156 del Código Tributario concede al Juez la potestad de dictaminar orden de no innovar en cualquier estado de la tramitación, en atención a la naturaleza cautelar de este procedimiento y los derechos objeto de reclamación. La pertinencia de su dictación será evaluada

por el Juez de la instancia, de acuerdo a los antecedentes puestos a su disposición durante la sustanciación del procedimiento. En este sentido, a través de su dictación, la orden de no innovar busca la prevención de un daño irreparable para las partes, y cuya concesión, en ningún caso constituye un ante-juicio.

En virtud que este Código no contempla la forma en que ésta debe ser solicitada y ejecutada una vez concedida, resulta bastante razonable pensar que será promovida como un incidente, y su tramitación se encontrará regulada por las reglas que para ellos dispone el Código de Procedimiento Civil, el cual, como ya veremos, tiene aplicación supletoria en este procedimiento.

Finalmente, mencionar que esta disposición se “hereda” del procedimiento establecido para la vulneración de las garantías constitucionales, donde mayor aplicación tiene esta institución.

4. Segunda tarea del Juez Tributario y Aduanero: juzgar.

a) Forma de resolución del conflicto.

La manera natural de resolver el conflicto sometido al conocimiento de un tribunal es a través de la dictación de la sentencia definitiva por parte del Juez.

Sin perjuicio, existen modos alternativos de resolverlos, y que la doctrina procesal a tratado latamente. Por ello, y atendido el objetivo del presente trabajo, señalaré de forma general que tanto el SII como el reclamante tiene la facultad de llegar a una solución de la controversia, que ponga término al litigio, sin la dictación de una sentencia. A modo de ejemplo, si el SII y el reclamante llegaran a un avenimiento. No obstante, esta situación es altamente improbable de ocurrir hoy día, en conformidad a la ya mencionada jerarquización y verticalidad que ostenta la institución, donde cada decisión deberá ser revisada y autorizada por las más altas autoridades dispuestas al efecto, de modo el funcionario que litiga directamente ante el tribunal no posee margen para negociar una alternativa como la señalada en el ejemplo. En síntesis, el Servicio preferirá litigar contra los reclamantes que convenir con ellos.

b) Aspectos formales de la sentencia.

El artículo 156, inciso tercero, manifiesta los requisitos específicamente obligatorios que debe contener el fallo del Juez Tributario y Aduanero, mencionando expresamente que este deberá enunciar las providencias que el tribunal juzgue necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del solicitante. La amplitud de esta referencia nos indica que el magistrado tendrá un amplio abanico de alternativas, dependiendo de la naturaleza del derecho reclamado. Elementalmente, la reclamación por una

atención descortés no requerirá de los mismos recaudos que aquella promovida por una devolución incompleta de impuestos. Sin perjuicio de todo lo señalado, cabe destacar que, mientras la sentencia no se encuentre ejecutoriada, ninguna de estas previsiones podrá ser ordenada ejecutar al Servicio de Impuestos Internos.

La sentencia también deberá estar sujeta a lo señalado en el inciso 14° del artículo 132 del Código Tributario, el cual dispone que en ella el Juez [...] deberá expresar las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales [...] asigna valor o [...] desestima [las pruebas]³³, como también a lo previsto por el artículo 144 del mismo Código, toda vez que los fallos pronunciados por el tribunal tributario deberán ser fundados³⁴. La misma norma, en su parte final, señala también que la omisión de los requisitos expresados en ambos artículos citados, será corregida de conformidad con lo dispuesto en el artículo 140 de este cuerpo legal.

Finalmente, la estructura formal que debe presentar el fallo se encuentra contenida en las normas supletorias del Código de Procedimiento Civil, ya que el Código Tributario no dispone reglas al efecto. En consecuencia, deberán ser aplicados los requisitos signados en el artículo 170 del CPC, a través de los

³³ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Ob. Cit., pp. 68.

³⁴ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Ob. Cit., pp. 72.

cuales el veredicto adquirirá materialidad, contribuyendo, de esta manera, a su mejor estudio por parte de los litigantes.

c) Recursos que proceden en contra de la sentencia.

El inciso 4° del artículo 156 del Código Tributario señala que contra la sentencia definitiva sólo es procedente el recurso de apelación, en el plazo de quince días desde que ha sido notificado el fallo. Esto quiere decir que, como medio para impugnar la sentencia, no es posible ejercer otro recurso que el de apelación. Sin embargo, y aunque el sentido de la norma pareciera ser otro, también será procedente el recurso dispuesto en el artículo 138 del Código Tributario, que se parece mucho al de aclaración, rectificación y enmienda del artículo 182 del Código de Procedimiento Civil, con la salvedad que, en el caso del recurso regulado por el Código Tributario, el Juez podrá actuar de oficio. A mi juicio, este recurso es absolutamente procedente, toda vez que no busca enervar la decisión del Juez Tributario y Aduanero, sino que su alcance está dado por la necesidad de salvar errores formales cometidos en la redacción del fallo, lo cual, sin dudas, no afecta la resolución de fondo.

En circunstancias que el Código Tributario no regula expresamente los requisitos para el ejercicio del recurso de apelación, salvo el plazo en que este debe ser interpuesto, deberemos remitirnos a las normas de los artículos 186 y

siguientes del Código de Procedimiento Civil, donde se encuentra regulado de forma extensa y minuciosa. Al respecto, y dado que tampoco hay una regulación expresa sobre el efecto con el cual se concede el recurso, se aplicarán las disposiciones supletorias de los artículos 193, 194 y 195 del CPC, de manera que, tratándose de una sentencia definitiva, esta será concedida en ambos efectos, es decir, comprendiendo el efecto suspensivo y devolutivo.

Así mismo, si una de las partes estima que ha existido alguna irregularidad en la concesión del recurso, ya sea que éste haya sido concedido cuando no debió serlo, o en un efecto distinto al descrito por la ley, podrá intentar la interposición de un recurso de hecho, para ante la Corte de Apelaciones que tenga a su cargo la jurisdicción del Tribunal Tributario y Aduanero que dictó dicha resolución. Sus plazos, formalidades, requisitos y efectos están dados por las normas de los artículos 196, 203, 204, 205 y 206 del Código de Procedimiento Civil, las cuales, como ya he mencionado, se aplican de forma supletoria en este procedimiento.

d) Procedimiento ante tribunal superior jerárquico.

Es muy importante mencionar que, de acuerdo a la regla de la jerarquía, el tribunal de alzada que conocerá de los recursos interpuestos contra las decisiones del Tribunal Tributario y Aduanero dependerá de la comuna donde

tenga su asiento la Corte de Apelaciones. Así, en el caso del Primer, Segundo y Cuarto TTA de Santiago, que tienen su asiento en comunas que se encuentra bajo la jurisdicción de la Corte de Apelaciones de Santiago, será esta la que se encargue de resolver los asuntos sometidos a su conocimiento. Sin embargo, existe una particularidad en cuanto al Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago. Conforme lo dispone la ley 20.322, en el inciso 19° del artículo tercero, este tribunal tendrá como territorio jurisdiccional las comunas que se encuentran bajo la jurisdicción de la Corte de Apelaciones de San Miguel, no obstante encontrarse éste emplazado en la comuna de Providencia, es decir, en una comuna donde la jurisdicción alcanza a la Corte de Apelaciones de Santiago. Esta situación generó más de un roce entre las Cortes capitalinas, ya que sistemáticamente, el tribunal de alzada de San Miguel rechazó la competencia para resolver los asuntos devueltos por el tribunal a quo³⁵. Sin embargo, el pleno de la Corte de Apelaciones de Santiago resolvió con fecha siete de octubre del año recién pasado rechazar la competencia, de modo que estaba todo dispuesto para trabarse una contienda, lo que finalmente no ocurrió. La Corte de San Miguel resolvió conocer los asuntos del Tercer del TTA, posibilitando que el acceso expedito a una decisión jurisdiccional sobre las cuestiones conocidas por estos tribunales se mantuviera, lo que, sin duda, beneficia directamente a sus usuarios.

³⁵ Recursos de apelación Rol de Ingreso a Corte de Apelaciones de San Miguel números 5, 11, 13 y 14, todos del año 2013.

En otro orden de ideas, a diferencia de lo dispuesto en el inciso primero del artículo 199 del CPC, las apelaciones de las sentencias definitivas, tanto en el procedimiento de reclamo por vulneración de derechos como en el procedimiento general de reclamaciones, son conocidas en cuenta por la Corte de Apelaciones respectiva. Esto, claro está, podrá verse alterado si cualquiera de las partes, dentro del plazo de cinco días de ingresados los autos en la Secretaría del tribunal de alzada respectivo solicite alegatos, en cuyo caso, deberá conocerse previa vista de la causa. Lo anterior, según lo dispone la parte final del inciso 4° del artículo 156.

En cuanto a la necesidad de comparecer en segunda instancia, es importante mencionar que el inciso final del artículo 143 determina que ésta no es obligatoria, de manera que el emplazamiento en segunda instancia se verifica nada más que por la notificación de la resolución que concede el recurso. Esta disposición impide, además, que el recurso pueda ser declarado desierto, así como también prescrito, por cuanto las partes no están obligadas a realizar ninguna gestión útil una vez que la causa ha ingresado a la Secretaría de la Corte de Apelaciones, como reza el artículo 211 del Código de Procedimiento Civil.

Finalmente, contra la resolución del tribunal de alzada procederá el recurso de casación, tanto en la forma como en el fondo, tal como señala el artículo

145, inciso primero del Código Tributario y que, por disposición expresa del inciso segundo del mismo artículo, se sujetará a las reglas contenidas en el Título XIX del Libro Tercero del Código de Procedimiento Civil. Esta remisión que realiza el legislador al CPC viene a modificar las reglas de inactividad de las partes referidas al recurso de apelación, de modo que será exigible al recurrente sacar compulsas del expediente, de acuerdo al artículo 776 del CPC, franquear su remisión, a partir de lo señalado en el artículo 777 del CPC y comparecer ante la Corte Suprema dentro del quinto día de ingresada la causa a su Secretaría, bajo apercibimiento de declararse desierto el recurso, conforme lo señala el artículo 779 del CPC.

5. Tercera tarea del Juez Tributario y Aduanero: hacer ejecutar lo juzgado.

a) Dictación del cúmplase de la sentencia definitiva. Alcances.

Una vez que la sentencia ha quedado ejecutoriada, el tribunal deberá ordenar el cumplimiento total y efectivo de lo resuelto, indicando las medidas que deben adoptarse para ello. A este respecto, es preciso recordar lo señalado en capítulos anteriores, en relación a que el Juez carecía de la facultad de imperio, característico de los Tribunales de Justicia y consagrado con rango constitucional en el artículo 76, inciso tercero de nuestra Carta Fundamental, lo que le impedía solicitar el auxilio de la fuerza pública para ejecutar lo resuelto,

Sin embargo, a partir de la dictación de la Ley 20.780 sus resoluciones están dotadas de dicha potestad, ordenando directamente la ejecución de lo resuelto tanto al contribuyente como al SII, pudiendo pedir el auxilio de la fuerza pública, si llegase a ser necesario.

Es por esto que será el mismo tribunal el que disponga el cumplimiento de la sentencia, dictando las providencias necesarias para su completa y cabal ejecución.

b) Ejecución de lo juzgado en sede administrativa.

Tratándose de un deber de actuación por parte del SII, la ejecución del fallo quedará en sus manos, el cual dependiendo del contenido del mismo y de las exigencias ordenadas por el Juez, deberá disponer de las medidas tendientes a ejecutar lo resuelto en el menor tiempo posible. De acuerdo con esto, no existe claridad respecto al plazo que tendría el SII para implementar dichas medidas, sin embargo, esto puede ser resuelto en la propia sentencia, y ser el Juez quien ordene un plazo razonable para ello. Lo preocupante, es que si el Servicio no cumple lo ordenado dentro del plazo indicado, el contribuyente podrá dirigirse hasta el TTA y solicitar la ejecución forzada del mismo, donde será el Director Regional quien asuma la responsabilidad por el retardo de su implementación, arriesgando los apremios de rigor.

Por otra parte, si el fallo ha sido beneficioso para el SII, es decir, si el Tribunal Tributario y Aduanero ha rechazado el reclamo interpuesto por el contribuyente, no deberá realizar gestión alguna tendiente a su cumplimiento, ya que el sentenciador, a través de su decisión, ha aprobado el accionar de los funcionarios de la institución, de manera que el estado de cosas se mantiene tal cual.

CAPITULO IV: JURISPRUDENCIA

1. Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia, desde el año 2011 al primer semestre del año 2014.

a) Derechos más reclamados.

A pesar de que la jurisprudencia de nuestros Tribunales Superiores no es muy nutrida en la materia objeto del presente trabajo, se logra apreciar una cierta tendencia en referencia a los derechos más reclamados por los contribuyentes. En ese orden de cosas, los numerales 2°, 6° y 8° del artículo 8 bis representan la mayoría de las hipótesis de vulneraciones alegadas por los administrados. Sin perjuicio de ello, también se han intentado acciones por los derechos comprendidos en los numerales 1°, 3° y 5°.

Cabe destacar que muchas de las causas que son conocidas por los Jueces Tributarios y Aduaneros no son objeto de recursos por parte de los interesados, lo cual, sin duda, ha contribuido a que los Tribunales Superiores de Justicia de nuestro país no dispongan de mayor jurisprudencia para ser estudiada.

A continuación, una breve mirada a los fallos más relevantes que se han dictado por las Cortes de Apelaciones a lo largo de todo el país:

Causa Rol Interno de Tribunal N°VD-08-00075-2012, seguida ante el Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco, caratulada “Sociedad Constructora El Arrayán Limitada con SII”, Rol de Ingreso a Corte de Apelaciones de Temuco N° 1-2013:

En esta causa, el contribuyente reclamó un Oficio emanado del Servicio de Impuestos Internos, el cual no le dio lugar a la devolución de impuestos solicitada por el contribuyente, alegando la vulneración de los numerales 2°, 5° y 8° del artículo 8 bis del Código Tributario. El impuesto solicitado a que se refería el actor decía relación con IVA generado por la utilización de la franquicia tributaria contenida en el DL N° 910 de 1975, no obstante, dicha devolución fue observada por la institución fiscalizadora, debido a inconsistencia presentes en sus créditos fiscales IVA.

En este orden de cosas, el tribunal estimó que, dado que el derecho a obtener la devolución por parte del contribuyente fue objetada, se generó un proceso de fiscalización el cual, a la fecha de interposición del reclamo, estaba en marcha. De esta manera, desestimó la reclamación en cuanto se refería al

inciso 2° del artículo 8 bis. Mientras que, en relación a los incisos 5° y 8°, el Juez determinó en autos que el contribuyente sí tuvo acceso a la información requerida, toda vez que, a la fecha de dictación de la sentencia, dichos supuestos ya habían sido superados, razón por la cual, el reclamo fue desechado en todas sus partes. El fallo fue dictado el 7 de diciembre de 2012.

Para concluir, la Corte de Apelaciones de Temuco ratificó lo resuelto por el tribunal de primera instancia con fecha 10 de abril de 2013.

Causa Rol Interno de Tribunal N° VD-07-00046-2012, seguida ante el Tribunal Tributario y Aduanero de Talca, caratulada “Transportes García Ltda. con SII”, Rol de Ingreso a Corte de Apelaciones de Talca N° 12-2013:

En esta causa, el contribuyente reclamó en contra de un Oficio Ordinario emanado del SII, asegurando que éste vulneraba los artículos 19 N° 24 de la Carta Magna y el inciso 1° del artículo 8 bis del Código Tributario. En referencia a la vulneración de éste último, el contribuyente alega que el Servicio no le brindó la adecuada información y asistencia en el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones, dado que no acreditó ante la Inspección del Trabajo de Talca, institución que había compelido al administrado a pagar gratificaciones que, en su caso, el pago de dichas gratificaciones era improcedente. Todo lo anterior, debido a que el oficio ordinario reclamado

otorgó información de la utilidad líquida que presentaba el actor, de acuerdo al requerimiento que le hizo la misma institución.

En su decisión sobre la controversia relativa a la vulneración del inciso 1° del artículo 8°, el tribunal determinó que el SII no está obligado a prestar asistencia a los contribuyentes orientada al cumplimiento de obligaciones de índole laboral, en el caso en cuestión, referidas al pago de gratificaciones, por cuanto la obligación de esta institución radica en la entrega de asistencia de carácter tributaria, rechazando el reclamo en todas sus partes. La sentencia fue dictada el 22 de marzo de 2013.

El tribunal de alzada de Talca ratificó en todas sus partes el fallo del tribunal a quo, con fecha 26 de julio de 2013.

Causa Rol Interno de Tribunal N° VD-07-00002-2012, seguida ante el Tribunal Tributario y Aduanero de Talca, caratulada “Carmen Gloria Mella Hoces con SII”, Rol de Ingreso a Corte de Apelaciones de Talca N° 4-2012, Rol de Ingreso a Corte Suprema N° 6392-2012:

Enfrentada al Tribunal Tributario y Aduanero, la contribuyente reclamó del Oficio N° 172 del Servicio de Impuestos Internos, dado que se configuraba una transgresión al derecho contenido en el número 3° del artículo 8 bis, toda vez

que no fue informada del inicio de un proceso de fiscalización a su respecto, situación que le provocó perjuicios económicos, vulnerando de esta manera, el número 24 del artículo 19 de la Constitución Política de la República. En lo que atañe a la vulneración del numeral 3° del artículo 8 bis, el tribunal estimó que ésta no existía, pues el oficio reclamado no constituía un acto a través del cual el SII informara de la iniciación de una fiscalización o la naturaleza y materia a revisar, o sobre su situación tributaria, dado que no es más que un acto administrativo emitido por un órgano de la administración del Estado, que se limita a responder a una solicitud, y que la autoridad tributaria rechaza en virtud de la facultad que le otorga el N° 5 de la letra B del artículo 6 del Código Tributario. Debido a ello, desestimó la reclamación de la contribuyente, a través de la sentencia dictada el 16 de marzo de 2012.

Posteriormente, la Corte de Apelaciones de Talca confirmó íntegramente la resolución del tribunal de primera instancia, precisando que el Oficio 172 del SII no incurrió en violación del número 3 del artículo 8 bis del Código Tributario, por cuanto por esta vía administrativa, el Servicio se limitó a informar su decisión de rechazar la solicitud de anulación de las liquidaciones y giros practicados por él. Esta sentencia fue dictaminada con fecha 6 de julio de 2012.

Esta causa constituye un hito en materia de reclamación por vulneración de derechos del contribuyente, ya que es la única que ha pasado el examen de

admisibilidad y ha sido resuelta, previa vista, por la Excelentísima Corte Suprema. Sin perjuicio de ello, rechazó el recurso de casación en el fondo intentado por la reclamante, quien, relacionado con la materia de este estudio, argumentó que se vulneró su derecho a recibir información al inicio de todo acto de fiscalización, derecho que se encuentra consagrado en el inciso 3° del artículo 8 bis, lo que se tradujo en no haber sido notificada, pase a haber comunicado su domicilio, oportunamente, al SII, lo que derivó en que el proceso seguido ante el órgano administrativo se desarrolló sin su comparecencia, y que la sentencia impugnada violenta el derecho al debido proceso, pues ha sido impedida de ejercer su derecho a defensa, citando al efecto, los incisos 2° y 5° del N° 3 del artículo 19 de la Carta Fundamental. Además, agrega y denuncia como infracción vulneración a las normas reguladoras de la prueba, desde que se omitió analizar la prueba rendida por su parte al calificarla de “innecesaria”.

En este orden de ideas, el máximo tribunal determinó que [...] en lo que atañe a denuncias por infracción a normas de rango constitucional, resulta improcedente fundar una casación en el fondo en este tipo de disposiciones, toda vez que por ellas se establecen principios o garantías de orden genérico, que normalmente tienen su desarrollo en preceptos legales, como sucede en la especie [...]. Luego, cuando analizó el argumento relativo a la sana crítica, señaló que [...] la impugnación se apoyó en una cuestión de valoración de prueba documental, y no en la vulneración a las leyes de la lógica o las

máximas de la experiencia y el conocimiento científicamente afianzado. Esta forma de fundamentar el recurso, atendido que no compete a esta Corte ponderar probanzas, obliga a desestimarlos [...] ³⁶, lo que, finalmente, hizo con fecha 29 de agosto de 2013.

Causa Rol Interno de Tribunal N° VD-06-000011-2014, seguida ante el Tribunal Tributario y Aduanero de Coquimbo, caratulada “Importadora y Distribuidora Bremell Ltda. con SII”, Rol de Ingreso a Corte de Apelaciones de La Serena N° 18-2014:

Esta causa constituye el primer fallo completamente favorable al reclamante en materia de reclamación por vulneración de derechos del contribuyente, y aunque la sentencia del tribunal de primera instancia aún no se encuentra ejecutoriada, toda vez que está pendiente la vista del recurso de apelación impetrado por el Servicio, significa una decisión relevante por las consideraciones que emplea el tribunal para dictar su veredicto.

El caso comienza con la reclamación del contribuyente contra la decisión del organismo fiscalizador de no devolver la documentación aportada por el primero en el proceso de auditoría que estaba llevando a cabo este último, cristalizada en Oficio emitido por el Director Regional de La Serena del SII, lo que

³⁶ Recurso de Casación en el Fondo Rol de Ingreso a la Excelentísima Corte Suprema número 6392-2012.

constituye, a juicio del reclamante, una vulneración a las normas contenidas en los números 6 y 8 del artículo 8 bis. El actor señala que esta situación le ha impedido acompañar documentación en parte de prueba en la reclamación intentada contra la liquidación practicada por el propio Servicio. A su vez, la institución reclamada alega que el proceso de auditoría aún no concluye, ya que no ha sido emitido el giro correspondiente, de manera que no pueden ser devueltos los documentos solicitados.

La decisión del tribunal estima que el SII ha cometido las mentadas infracciones, toda vez que, los procesos de auditoría concluyen con la emisión de la respectiva liquidación, y no con el giro del impuesto. Esto lo sostiene fundado en el artículo 41 de la ley 19.880 sobre Procedimientos Administrativos, argumentando al efecto que es la liquidación del impuesto la actuación que reviste el carácter de acto administrativo terminal, y que los giros de impuesto constituyen actos de mero trámite. Concluye la sentencia dictada el 23 de abril de 2014 ordenando al SII devolver a la brevedad los documentos, de manera que ellos puedan ser agregados al proceso seguido en contra de la liquidación de impuesto referida.

Como mencioné al comienzo, la sentencia no está ejecutoriada aún, ya que el Servicio de Impuestos Internos la impugnó por vía de apelación, la cual, al

concluir el primer semestre del presente año, se encuentra pendiente de vista ante el tribunal de alzada de la Cuarta Región del país.

Causa Rol Interno del Tribunal N° VD-18-00309-2013, seguida ante el 4° Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, caratulada “Carolyn Froimovich Hes con SII”, Rol de Ingreso a Corte de Apelaciones de Santiago N° 73-2013:

Esta sentencia, al igual que la del número anterior, no se encuentra ejecutoriada, dado que la reclamante dedujo recurso de casación en la forma y en el fondo respecto de la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago.

La causa se inicia con la reclamación de la contribuyente, quien invoca vulneración del numeral 2° del artículo 8 bis, ya que, según sostuvo, el órgano fiscal no se pronunció en ningún sentido sobre la devolución de impuesto solicitada. La reclamada, por su parte, logró acreditar en autos que la administrada si tomó conocimiento de la observación recaída sobre su declaración, no obstante haber efectuado dicha comunicación más allá del plazo dispuesto al efecto.

El tribunal estimó que el SII había provocado una vulneración permanente a la reclamante, pero que ésta no ejerció sus derechos dentro del plazo dispuesto

para ello, a partir de lo dispuesto en el artículo 155, inciso segundo del Código Tributario, en relación con el artículo 97 de la ley de impuesto a la renta, de manera que declaró prescrita la acción en la sentencia dictada con fecha 13 de noviembre de 2013.

La Corte de Apelaciones de Santiago, por su parte, confirmó la sentencia del tribunal a quo el 26 de mayo del presente año, restándole importancia, en la redacción de la sentencia, a la circunstancia de que el SII haya comunicado la observación a la declaración al contribuyente fuera del plazo dispuesto en el artículo 97 de la ley de impuesto a la renta.

Como mencioné al comenzar, la sentencia fue recurrida de casación en la forma y el fondo, estando pendiente su remisión a la Excelentísima Corte Suprema al finalizar el primer semestre de 2014.

b) Análisis de la tendencia jurisprudencial.

Es muy prematuro aventurar un análisis concluyente sobre la tendencia que están adoptando las resoluciones de nuestros Tribunales Superiores de Justicia, sin embargo, es posible apreciar una cierta inclinación a rechazar las reclamaciones intentadas por los contribuyentes. Así lo podemos apreciar a

partir de los casos que expuestos precedentemente, de los cuales sólo uno se acogió favorablemente al administrado.

No obstante lo señalado, otro aspecto que puede extraerse de los fallos que vimos páginas atrás es que, los jueces, están examinando el fondo del asunto, más allá de si la acción se encuentra prescrita, como en el caso iniciado por Carolyn Froimovich Hes, y que por esta sola circunstancia se resolvió favorablemente al Servicio de Impuesto Internos. Hace presumir que, en estos casos, preferirán inmiscuirse en el fondo del asunto, obviamente, si la materia es susceptible de ser conocida por este procedimiento, y así otorgar mayor sustento a la decisión que tomen al respecto.

Posiblemente, la naturaleza de los derechos consagrados en el artículo 8 bis determina que, salvo diferencia de criterios entre el tribunal y el SII, en relación a la interpretación de ciertos preceptos, la razón de la actuación siempre estará de lado del órgano fiscalizador. Lo anterior encuentra sustento, precisamente, en la reclamación presentada por Importadora y Distribuidora Bremell Ltda., donde por una distinta interpretación del momento en que concluye la auditoría entre el tribunal y la institución fiscalizadora de los impuestos, se resolvió el reclamo en favor del contribuyente, sin perjuicio de que el fallo fue apelado por el Servicio y se encuentra pendiente de vista, por lo que dicho criterio puede variar.

En mi opinión, y sin ánimo agorero, la tendencia se mantendrá en esta línea, en beneficio del SII y en contra del contribuyente, toda vez que la institución ha preparado y capacitado a sus funcionarios para no incurrir en estas vulneraciones, desde el lejano año 2006, cuando bajo la Dirección de Ricardo Escobar se dictó la Circular 41 descrita páginas atrás, y de la cual se recogen muchos de los derechos consagrados a partir de la dictación de la ley 20.420.

CAPITULO V:
ANALISIS CRITICO DEL PROCEDIMIENTO DE RECLAMO POR
VULNERACIÓN DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

1. Aspectos generales.

A través de esta investigación ha quedado de manifiesto la existencia de una real preocupación de parte del legislador por propiciar un procedimiento de reclamación moderno, ágil y eficaz, donde el contribuyente tiene la posibilidad de acudir ante un tribunal especializado en materias tributarias, el cual, además, es independiente de los órganos fiscalizadores de impuestos, principalmente, el Servicio de Impuestos Internos. Sin lugar a dudas, éste ha sido un esfuerzo importante de destacar por parte de nuestra legislatura, ya que ha dotado a los ciudadanos de herramientas que no poseía, las cuales le permiten relacionarse con la institucionalidad del Estado y encontrar amparo frente a un eventual acto arbitrario o ilegal de sus funcionarios. No obstante este gran esfuerzo, la eficiencia de este procedimiento, ha sido materia de constante discusión, desde los albores mismos de su implementación, considerando especialmente la naturaleza de los derechos que busca resguardar. En este sentido, tanto los Jueces de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, como el Servicio de

Impuestos Internos y demás actores privados involucrados, han sido críticos de la nueva justicia tributaria, poniendo especial atención en la excesiva carga de litigios que soportan algunos Tribunales del país, los cuales, necesariamente requieren de sentencia definitiva para su decisión. Esto ha provocado un enorme retardo en la resolución de muchos juicios, corroyendo uno de los pilares fundamentales de esta reforma, como es la celeridad.

Es así que los principales actores de la litigación tributaria se han mostrado partidarios de una adecuación a los procedimientos de reclamación en general, y por supuesto, en particular al reclamo por vulneración de los derechos del contribuyente, solicitando la implementación de mecanismos que busquen acortar los juicios y descongestionar los tribunales atochados.

a) La conciliación como forma de resolver el conflicto.

Desde la implementación de los TTA ha existido un fuerte cuestionamiento, de parte de todos los actores de la litigación tributaria a la carencia de una instancia conciliatoria entre los interesados que permitiera rebajar los costos de los juicios, y el destrabamiento de la actuación jurisdiccional. En este sentido, la conciliación como forma de resolver los conflictos se ha convertido en un mecanismo de suma utilidad para los particulares en los procedimientos seguidos antes los tribunales civiles, así como se incorporó en las reformas a

los tribunales de familia, del trabajo y hasta un símil en materia criminal, como podría suponerse el acuerdo reparatorio. Por ello, su no inclusión en materia tributaria resulta, a lo menos, confusa.

Continuando con este orden de ideas, la implementación de una etapa conciliatoria en el procedimiento por vulneración de derechos del contribuyente, supone la aceptación, por parte del SII, de ciertos hechos que ha puesto de manifiesto el reclamante en su acción. Esta condición contraviene todas las directrices que regulan la actividad litigiosa del Servicio de Impuestos Internos, cuyos funcionarios reciben instrucciones de controvertir todos y cada uno de los supuestos fácticos invocados por el administrado. Supone, además un involucramiento manifiesto de parte de los Directores Regionales en la tramitación de los casos, y ya no bastará con la mera delegación en el Jefe de Departamento Jurídico respectivo y su equipo de abogados.

Es así que, tal como lo recoge el proyecto de ley presentado por el Ejecutivo el pasado 30 de enero, y que busca incorporar la etapa conciliatoria a los procedimientos que conocen los TTA, será el propio Director del SII quien acepte o rechace la conciliación propuesta por el reclamante. En este sentido, es del todo lógico que sean los Directores Regionales quienes, en definitiva, ejerzan esta facultad, conforme lo dispone el artículo 6°, letra A, N° 3 del Código Tributario. Ahora bien, en el caso de aceptar el acuerdo conciliatorio, el

acta deberá contener fundamentos de hecho y de derecho que lo sustente, toda vez que tendrá eficacia de cosa juzgada, para todos los efectos legales. Para ello, será el propio Juez que conoce la contienda quien se encargue autorizar dicha conciliación.

Por último, y atendidos los efectos de la conciliación, fueron excluidos de este mecanismo aquellas materias en las que lo discutido es la obligación tributaria en términos abstractos, o las posibles conductas que impliquen dejar sin aplicación los hechos imposables establecidos en la ley mediante los supuestos de abuso o simulación, según la regulación anti elusión recientemente incorporada a nuestro ordenamiento jurídico.

b) Fortalecimiento de la Reposición Administrativa del artículo 123 bis del Código Tributario.

Originalmente esta acción se encuentra consagrada en la ley N° 19.880 sobre Procedimientos Administrativos, la cual tiene una aplicación de carácter general. Luego, y con el afán de instituir la como un mecanismo más de defensa de los contribuyentes respecto de los actos de la administración del Estado, el Código Tributario la ha incorporado en el artículo 123 bis, introduciendo algunas adecuaciones a la norma primitiva. Sin embargo, este loable esfuerzo ha carecido de completa eficacia, toda vez que no ha logrado los resultados

esperados, principalmente por las condiciones que el legislador previó en el citado artículo. En primer lugar, estableció un plazo de 15 días para interponer la acción, en circunstancias que el plazo para interponer la acción de reclamación es de 60 días de notificado el acto reclamado, y puede llegar a ser hasta de un año, si concurren los requisitos que señala el inciso final del artículo 124 del mismo Código. En este sentido, carece de atractivo para el contribuyente acudir por la vía administrativa, en circunstancias que posee menos tiempo para preparar el escrito de reposición, lo que determina a posteriori la suerte de la acción. Para paliar esta situación, el Ejecutivo ha propuesto el aumento del plazo para su interposición de 15 a 30 días.

En segundo lugar, establece un plazo de 50 días para que el Servicio de Impuestos Internos se pronuncie sobre la reposición, declarando que se rechaza la acción si en ese plazo el ente fiscalizador no ha notificado la resolución a su presentación. A todas luces, esta regla coarta el accionar de los contribuyentes, ya que no dependerá de ellos la celeridad con que se pronuncie el SII, tornando muy poco conveniente su interposición, sobre todo por el exiguo plazo con que cuenta la administración para resolver el conflicto. A raíz de esta problemática, desde el Gobierno se ha propuesto la ampliación del plazo de resolución de 50 a 90 días, pero sin eliminar la regla del “silencio negativo” a la solicitud del contribuyente.

Finalmente, y quizá la regla que hace menos seductora la reposición administrativa es su incapacidad de interrumpir el plazo de interposición de la acción en sede judicial. Es decir, el contribuyente se puede enfrentar al siguiente panorama: interpone la reposición el día 15 del plazo y pasan los 50 días sin resolución de parte del SII; luego, opera el silencio negativo y se tiene por rechazada la reposición, es decir, se queda sin respuesta a la solicitud, y como ya han transcurrido más de 60 días y no se encuentra en la hipótesis del artículo 124 inciso final del Código Tributario, no puede acudir ante los TTA.

Claramente, este cúmulo de reglas hizo que la reposición administrativa fuera quedando en el desuso, saturando de causas los Tribunales y socavando la agilidad con que éstos deben operar. Como última indicación, el Ejecutivo ha propuesto que el plazo para interponer el recurso en sede judicial se interrumpa por la sola presentación de la reposición. Es de esperar que estas modificaciones permitan la revitalización del recurso y ayuden en la reducción de la judicialización innecesaria.

2. Reclamo por vulneración de derechos del contribuyente en particular.

En los párrafos anteriores se hizo hincapié en la excesiva carga de juicios que sostienen algunos tribunales del país como principal fundamento para la adecuación de los procedimientos de reclamación que regula el Código

Tributario, buscando herramientas y mecanismos que acortaran la tramitación de los procesos o, derechamente, redujeran la judicialización de los conflictos, permitiendo mayor fluidez en aquellas causas que necesariamente requieren de una decisión jurisdiccional para su resolución, y de paso, se cumpliera con el principio de celeridad que rige la reforma de la justicia tributaria.

Sin embargo, cuando se trata del procedimiento de reclamo por vulneración de los derechos del contribuyente, es necesario hacer un análisis previo. En primer lugar, como lo he sostenido a lo largo del trabajo, su implementación permitiría a los administrados acudir en sede judicial ante cualquier acto conculcatorio de las garantías tipificadas en el artículo 8 bis del Código Tributario, lo cual significaba una poderosa herramienta para los reclamantes frente a la omnipotencia de la administración pública. Pero las cifras de la Unidad Administradora de los Tribunales Tributarios y Aduaneros³⁷ al 31 de diciembre de 2014 demuestran una realidad sumamente distinta. De los 5.604 casos iniciados antes los TTA a los largo de todo el país, sólo 157 de esas causas corresponden a reclamos por vulneración de derechos del contribuyente, es decir, un 2,8% del total de juicios que conocen los Tribunales Tributarios y Aduaneros de todo Chile.

³⁷ CHILE. Unidad Administradora de los Tribunales Tributarios y Aduaneros. 2015. Oficio Ordinario 73 de 06 de febrero de 2015: Da respuesta a lo solicitado, febrero de 2015.

Tabla 1: Total de reclamos en general y por vulneración de derechos en particular.

TTA POR REGION	INGRESOS TOTALES	POR VULNERACION DE DERECHOS	
Arica y Parinacota	94	10	equivale al 10,6%
Tarapacá	484	10	equivale al 2,07%
Antofagasta	109	3	equivale al 2,75%
Atacama	61	2	equivale al 3,28%
Coquimbo	191	17	equivale al 8,9%
Valparaíso	449	17	equivale al 3,79%
1° Región Metropolitana	699	10	equivale al 1,43%
2° Región Metropolitana	411	8	equivale al 1,95%
3° Región Metropolitana	360	3	equivale al 0,83%
4° Región Metropolitana	1.157	16	equivale al 1,38%
Lib. Bernardo O'Higgins	91	2	equivale al 2,2%
Maule	222	6	equivale al 2,7%
Biobío	469	37	equivale al 7,9%
Araucanía	396	10	equivale al 2,53%
Los Ríos	118	0	equivale al 0%
Los Lagos	190	2	equivale al 1,1%
Aysén	23	2	equivale al 8,7%
Magallanes	80	2	equivale al 2,5%
TOTAL	5.604	157	equivale al 2,8%

Fuente: Elaboración propia.

Del análisis de las cifras expresadas, no es posible extraer un diagnóstico concluyente en relación a la baja cantidad de reclamos por vulneración de derechos que se han iniciado ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, sin embargo, dan espacio al planteamiento de dos hipótesis:

a) Ausencia de motivos para acudir ante los TTA.

Puede resultar confuso, pero cuando me refiero a ausencia de motivos estoy haciendo alusión precisamente a la inexistencia de fundamentos para reclamar.

Si el contribuyente no tiene un motivo, su pretensión carecerá de sustento, y por ende, será inocua. Frente a este escenario, el reclamante tiene la posibilidad de accionar y esperar un fallo adverso, o bien, no recurrir y soportar la acción u omisión conculcatoria de derechos del artículo 8 bis del Código Tributario. Esto, claro está, cuando exista dicha acción u omisión. Desde este punto de vista, es la propia decisión del tribunal la que inhibe al administrado a reclamar por sus derechos, ya que, como vimos al analizar la jurisprudencia pertinente, la gran mayoría de las sentencias son dictadas a favor del Servicio de Impuestos Internos.

A pesar de lo comentado en el párrafo precedente, la poca fortuna de los reclamantes ante los TTA no es argumento suficiente para desacreditar la acción de reclamación. Cambiar ese panorama no tiene que ver necesariamente con los criterios que ostenta el sentenciador, sino que la mayoría de las veces dice relación con la desprolija preparación de los casos que son sometidos al conocimiento de éste y que hacen muy compleja su posterior defensa.

Otro motivo plausible es que los contribuyentes, efectivamente, no hayan visto vulnerados sus derechos del artículo 8 bis por parte de los funcionarios del SII, y por ello no existen reclamaciones en este sentido. Sin embargo, creo que esta alternativa dista de la historia que deben acarrear las instituciones

públicas, fuertemente criticadas por los administrados, precisamente por la deficiente atención que reciben de parte de éstas, y que se encuentra íntimamente ligado a lo prevenido en el catálogo de derechos del contribuyente. A propósito de ello, del estudio de los antecedentes recogidos en la Tabla 1, se puede desprender que hay regiones donde los reclamos por vulneración de derechos se encuentran por sobre la media nacional, y que en algunos casos coinciden también con tener TTA con un número razonable de juicios en tramitación. Esto me lleva a suponer que, en realidad, la baja cantidad de causas por este concepto no radica en la inexistencia de fundamentos para reclamar, sino en la excesiva carga de casos que poseen algunos tribunales, y que hacen poco eficiente una solución jurisdiccional, dilatada en el tiempo por lo demás, dada la naturaleza de los derechos garantizados en el catálogo del artículo 8 bis.

b) Excesiva cantidad de casos en los TTA.

Como ya fue mencionado en el apartado anterior, la gran cantidad de causas que debe conocer nuestra justicia tributaria se ha transformado en una poderosa herramienta disuasiva frente a quienes buscan el restablecimiento del imperio del derecho frente a una vulneración de la que han sido víctimas. En este sentido, el derecho común ha perfeccionado sus mecanismos en busca de dar una solución a esta problemática transversal, creando procedimientos

especiales, de carácter breve y sumario, o bien, poniendo a disposición de las partes formas de autocomposición para solucionar los conflictos. Sin embargo, no siempre tienen éxito.

El procedimiento de reclamación por vulneración de derechos se clasifica en la categoría de breve y sumario, y a pesar de ello, no ha logrado perfilarse como una alternativa atractiva para los reclamantes, razón por la cual urge encontrar nuevas fórmulas que permitan consagrar una efectiva tutela de los derechos contemplados en el artículo 8 bis del Código Tributario.

En este orden de cosas, la introducción de la conciliación obligatoria en los procedimientos de reclamación constituye un gran avance en materia de simplificación de las soluciones, pero sigue siendo insuficiente, toda vez que la conciliación mantiene su naturaleza judicial, siendo el Juez que conoce del caso quien autorice su celebración. Por otra parte, el fortalecimiento de la reposición administrativa tampoco constituye una solución aplicable al reclamo por vulneración de derechos, en circunstancias que ella sólo puede intentarse cuando se trate de los actos a que se refiere el artículo 124 del Código Tributario, el cual no considera el catálogo de derechos del artículo 8 bis. Por ello, resulta indispensable la promoción de una nueva institucionalidad que se aboque a dar solución a este tipo de conflictos, la cual, dadas todas las

consideraciones expresadas, no puede estar encargada a los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

3. Alternativas de solución a la problemática.

A través de este capítulo ha quedado de manifiesto la disconformidad que existe en torno al reclamo por vulneración de derechos del contribuyente, su escasa aplicación y sus limitados alcances en torno a la protección de las garantías enunciadas en el artículo 8 bis del Código Tributario. La multiplicidad de factores, entre los que destaca ampliamente la excesiva carga de causas que soportan algunos tribunales, ha dejado al descubierto la inexistencia de una etapa administrativa que logre descongestionar los atribulados Tribunales Tributarios y Aduaneros y a la vez, permita dar solución a los conflictos surgidos de la vulneración de estos derechos del administrado. Por ello, resulta importantísimo avanzar en ese objetivo y dotar a nuestro ordenamiento jurídico de un mecanismo de solución de conflictos en que el Juez tenga una intervención residual.

a) Transacción Administrativa.

La primera idea que surge a este respecto encuentra su origen en los llamados “alegatos privados” que algunos Directores Regionales del SII gustan

de presenciar, cuando, con mucha sagacidad, buscan evitar la judicialización innecesaria de un potencial conflicto del que tienen conocimiento. Esta práctica, generada por los propios Directores Regionales, escapa a toda reglamentación existente y, a simple vista, resulta del todo irregular. Sin embargo, en el fundamento de su promoción radica su aceptación por parte de quienes intervienen en ella, ya que evita llevar a estrados un potencial conflicto, ahorrándole dinero al Estado y evitando el desgaste innecesario de la actividad jurisdiccional. Obviamente, no creo que esta sea la solución final para agilizar las diferencias entre el contribuyente y la administración, pero de ella se pueden sacar importantes lecciones.

Como primera lección, es fundamental la intervención directa y personal de los Directores Regionales, quienes tienen las potestades para decidir sobre muchos asuntos que incidan en el normal funcionamiento del SII, y que se encuentran contenidas en el artículo 6, letra B del Código Tributario. En segundo lugar, el convenio al que llegue la administración tributaria y el contribuyente no debe estar condicionado a una posterior ratificación judicial, es decir, lo que decidan las partes, debe contenerse en un acta extrajudicial. A mi parecer, este requisito es fundamental para garantizar el éxito de este acuerdo, ya que evitará requerir a los TTA, dinamizando el trabajo de estos. Y en tercer lugar, el acuerdo al que lleguen contribuyente y SII debe prevenir un futuro litigio. De esta manera, se logra acercar la protección de los derechos

resguardados en el artículo 8 bis a los contribuyentes, garantizándoles el cabal cumplimiento de lo celebrado. Estos elementos permiten dar la forma inicial a lo que llamaré Transacción Administrativa, la cual, al igual que en materia civil, buscará prevenir un eventual litigio, con las siguientes características:

Derechos que pueden ser materia de Transacción Administrativa:

Sin dudas, no todas las derechos enumerados en el artículo 8 bis del Código Tributario podrán sujetarse a la Transacción Administrativa, sin embargo, la gran mayoría de ellos si podrá hacerlo. En este entendido, creo que la garantía del numeral 2° del citado artículo, es decir el “derecho a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones previstas e las leyes tributarias, debidamente actualizadas”, es la que mayor análisis requiere, por lo que, a juicio de este autor, su interpretación debe ser materia de decisión jurisdiccional. No obstante, el resto de los derechos contenidos en el catálogo del artículo 8 bis reúnen las condiciones necesarias para hacer aplicable esta herramienta.

Intervinientes: Director Regional y contribuyente:

A propósito de los “alegatos privados” que mencioné más atrás, resulta fundamental que sea el propio Director Regional quien celebre estos convenios

con los contribuyentes, y no delegue estas facultades en los Jefes de Departamento respectivos. La presencia de la máxima autoridad regional genera mayor confianza en el contribuyente, y con esto se mostrará mucho más abierto a celebrar dicha transacción. Por su parte, el contribuyente podrá ir acompañado de un representante, o actuar a través de mandatario habilitado con facultades especiales para transigir, del artículo 7° inciso segundo del Código de Procedimiento Civil.

El Acta:

En el afán de producir efectos duraderos en el tiempo, es indispensable que el Acta que se suscriba entre el Director Regional y el contribuyente deberá contener expresamente los alcances del acuerdo, así como los derechos sobre los que versa dicho convenio. Como es natural, deberá registrarse la firma de los comparecientes, así como la firma de un ministro de fe del propio SII, que puede ser el Jefe de Gabinete del Director Regional o algún Jefe de Departamento. Una copia autorizada quedará en poder del administrado y otra en la Secretaría de la Dirección Regional, de manera que exista un respaldo material de la actuación.

Eficacia de cosa juzgada:

Este método de poner término al conflicto suscitado entre el contribuyente y la administración impositiva, debe producir los mismos efectos que una sentencia definitiva ejecutoriada, de manera que lo resuelto a través de este mecanismo no pueda ser materia de una nueva discusión, ahora en sede jurisdiccional, facultando al interesado para hacerla valer como excepción perentoria, mixta y anómala.

Los elementos que se han enunciado, si bien tiene el mérito suficiente para dar cuerpo a una idea como la que se plantea, no han sido recogidos por nuestros legisladores a la hora de promover adecuaciones a los procedimientos de reclamación contenidos en el Código Tributario. Los esfuerzos están encaminados a dotar al ordenamiento jurídico de nuevos mecanismos que permitan descongestionar el funcionamiento de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, como la inclusión de la conciliación y el fortalecimiento de la reposición administrativa, sin embargo, parecieran no ser suficientes.

b) Oficina de Defensa del Contribuyente.

Esta segunda alternativa surge a partir de la experiencia de países como Estados Unidos y España, los cuales cuentan con instituciones de carácter administrativo, que se encargan de velar por una correcta relación entre el Estado y el contribuyente. Si bien su establecimiento se vislumbra mucho más

complejo que la transacción administrativa, principalmente por los costos asociados a una iniciativa de esta naturaleza, a raíz de lo que se ha expresado en el presente capítulo, a nuestra legislación le urge la creación de un mecanismo ajeno a la judicatura que permita resolver las controversias entre el Fisco y los administrados. Por ello es que me atrevo a postular esta opción como solución probable.

Como mencioné al comenzar este apartado, su existencia no es extraña en el derecho comparado. También lo enuncié varios capítulos atrás, cuando fue abordada la situación de los derechos de los contribuyentes en la legislación comparada. En aquella ocasión quedó de manifiesto que legislaciones como la peruana, española y estadounidense cuentan con figuras encargadas de velar por el administrado, cada una de las cuales era distinta a las otras. Es así como, por ejemplo, en Perú la reclamación se canaliza directamente a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, el símil de nuestro SII. Por la naturaleza de la reclamación, y atendida la nueva justicia tributaria, en el entendido de este memorista, en nuestro país no podría regir este modelo, atendido que el Servicio de Impuestos Internos actuaría como juez y como parte, toda vez que sería la propia institución la que sancionara las actuaciones de sus funcionarios, quienes actúan en representación del SII. Creo que si se tiene presente que la creación de los TTA se erigió con la misión principal de que los conflictos fueran resueltos por un juez independiente, radicar la

resolución de estos conflictos en el propio Servicio constituiría un claro retroceso.

Bajo este mismo diseño funciona la Oficina del Defensor del Contribuyente de California, dependiente de la *Franchise Tax Board*, institución fiscalizadora de los impuestos en dicho Estado, lo cual, como ya sostuve, le resta transparencia a los procedimientos de reclamación por vulneración de derechos.

Ahora bien, en España esta problemática la aborda el Consejo para la Defensa del Contribuyente, organismo dependiente del Ministerio de Hacienda español, lo que le otorga un carácter de mayor independencia a sus decisiones, no obstante de que en nuestro país, por ejemplo, el Servicio de Impuestos Internos depende directamente del Ministerio de Hacienda.

A partir de lo observado en la legislación comparada y la propia, creo que el modelo que mejor se ajusta a nuestras necesidades sería el español. Como señalé en la parte final del párrafo anterior, el SII depende directamente del Ministerio de Hacienda, lo cual podría quitarle autonomía a las decisiones que, eventualmente, tome la Oficina de Defensa del Contribuyente en su contra, sin embargo, no debemos olvidar que los Tribunales Tributarios y Aduaneros también dependen del Ministerio de Hacienda, y ello no ha sido óbice para que

resuelva conforme a derecho, decidiéndose por la pretensión del reclamante en detrimento de las alegaciones del Servicio de Impuestos Internos. Por ello, creo que si la Oficina se subordina a Hacienda, pero mantiene su autonomía del resto de los organismos, podría resultar una gran alternativa a la judicialización.

Ahora, como matices propios de esta Oficina, sería interesante que ésta sirviera como una antesala a la discusión judicial en aquellos casos en que las partes no logren un acuerdo por esta vía. Es decir, que opere de manera similar a la forma en que lo hace la justicia en materia laboral, donde existe una instancia obligatoria previa respecto de determinadas materias, de carácter administrativo, ante la Inspección del Trabajo, y que sirve para sustentar la posterior acción judicial. La Oficina de Defensa del Contribuyente deberá facilitar un acuerdo prejudicial entre los interesados, de manera que se eviten la mayor cantidad de juicios posibles.

En el orden de cosas recién descrito, es de mi parecer que cuando se trate de reclamaciones por vulneración de los derechos del contribuyente, el catálogo completo del artículo 8 bis del Código Tributario podría ser sometido a conocimiento de la mentada Oficina. Por supuesto, será tarea del legislador proveer a nuestro ordenamiento jurídico de las herramientas faltantes y que tanto urgen en materia de justicia tributaria.

CAPITULO VI: CONCLUSIONES

1. Perspectivas del nuevo artículo 8 bis del Código tributario.

a) Superación de la convergencia existente con las garantías constitucionales.

Al comenzar la planificación de este trabajo surgía como principal problemática, responder la siguiente interrogante, que asomaba casi de manera natural: ¿es necesaria la regulación positiva, de parte de nuestra legislación, de los derechos del contribuyente? Y la legitimidad de la pregunta estaba sustentada, principalmente, en la existencia de otros mecanismos legales para lograr el restablecimiento del imperio del derecho, y aquello que, a lo largo de esta memoria, conocimos como “equilibrio de la relación fisco-contribuyente”. La respuesta tampoco era posible recogerla del derecho comparado, dado que la inquietud en torno a su necesidad también era materia de debate en países como Argentina y Uruguay, y con resultados exitosos en otros, como Perú y España, por lo que las experiencias y argumentos observados eran disímiles. Sin embargo, y tras el estudio en extenso de la institución en cuestión, tanto en

nuestro país como en el extranjero, creo responsablemente que el legislador nacional tomó una decisión acertada con su consagración.

A pesar de lo sostenido en el párrafo anterior, la creación del artículo 8 bis del Código Tributario no generó el desuso de otras normas que también pueden ser aplicables en la defensa de los derechos de los administrados. Ciertamente, se trata de una norma especial, que destaca por su precisión y pertinencia, y que asegura una protección más eficaz de estos derechos, empero, esto no morigera la posibilidad de que los contribuyentes puedan reclamar amparados, principalmente, en las garantías constitucionales que asegura nuestra Ley Fundamental.

Dicho lo anterior, es perfectamente válido cuestionar la convergencia entre ambas, a partir de la amplitud de que gozan unas y la especificidad que caracterizan a las otras. Sin embargo, lejos de generar conflicto, sus propias características permiten la coexistencia y utilización de ambas, sin que se produzcan contradicciones en los derechos que éstas amparan, lo cual, sin lugar a dudas, genera una mejor y más completa protección del contribuyente frente a la administración tributaria que encarna el SII.

Esta convergencia que existe entre las normas descritas ha permitido un mayor grado de fiscalización ciudadana a la función que desarrolla el Servicio

de Impuestos Internos, dado el mayor conocimiento que, poco a poco, van adquiriendo los contribuyentes, relativos a las obligaciones que atañen a la administración, en las funciones que le corresponde llevar a cabo. Y a propósito de esto mismo, no cabe duda que, lejos de ser materia de obstáculos, la coexistencia de las normas constitucionales y el artículo 8 bis, potencia este empoderamiento ciudadano, ya que le entrega más y mejores herramientas, precisas y contundentes, frente a las arbitrariedades que pueda llegar a cometer el órgano fiscalizador de los tributos en el ejercicio de sus funciones.

b) Posición que actualmente ostenta en el ordenamiento jurídico nacional.

Como se pudo apreciar a través de este trabajo, la consagración del artículo 8 bis, fue materia de un largo debate legislativo, el que se extendió por alrededor de cinco años, de manera que su gesta no fue fácil. A pesar de esto, ha logrado ganarse un espacio dentro de nuestro ordenamiento jurídico, siendo una referencia en cuanto a protección de los derechos de los ciudadanos se refiere.

Actualmente, las reclamaciones por vulneración de derechos versan tanto por conculcación de garantías constitucionales como de los derechos tipificados en el catálogo del artículo 8 bis, lo que, como ya mencioné, le entrega más y

mejores herramientas a los fiscalizados para enfrentar el actuar de la Administración Tributaria. No obstante, tampoco podemos desconocer que la reclamación por vulneración de las garantías fundamentales sigue siendo la herramienta predilecta de los litigantes, quienes poco a poco han fundado sus presentaciones en las garantías dispuestas por la ley 20.420.

A pesar de lo descrito en el párrafo anterior, estimo que este panorama irá mejorando en la medida que exista mayor familiaridad, de los propios contribuyentes, con los derechos que obran en su beneficio, y que se encuentran contenidos en el catálogo del artículo 8 bis. Para ello, creo que la sobriedad y simpleza empleadas en la redacción de la norma serán los principales elementos que permitan a los reclamantes conocer y entender el contenido de sus derechos, a diferencia de la que acontece con una parte importante de la normativa tributaria que nos rige.

En este orden de ideas, me atrevo a sugerir, que esta “familiarización” debería ir acompañada de sendas campañas publicitarias, promovidas por la propia administración del Estado, en pos de que los administrados tributarios se enteren y conozcan las garantías que el legislador dispuso en su beneficio. Como recalqué en otros pasajes de este trabajo, es el contribuyente pequeño, aquel que no puede costear un asesor en materia de impuestos, el que enfrenta la omnipotencia del Estado con mayor grado de vulnerabilidad. Si se dan estos

presupuestos, los administrados promoverán más reclamaciones fundadas en el artículo 8 bis, generando mayor discusión en torno a las actuaciones del Servicio de Impuestos Internos, las cuales, por años, han sido incontrarrestables. Y en la medida que el equilibrio en la relación fisco-contribuyente propenda a una adecuada protección de los administrados, la normativa contenida en aquél artículo logrará alzarse como una disposición importante dentro de nuestro ordenamiento jurídico.

c) Balance de su utilidad como mecanismo de protección de los derechos del contribuyente.

El establecimiento de las garantías del artículo 8 bis del Código Tributario tiene como uno de sus principales fundamentos, la transparencia de las funciones propias de la administración tributaria, a propósito de la triple función que ejecuta el Estado, como creador de la obligación tributaria, acreedor de ella y juez, y que mencionaba Dagomar Álamos en su obra ya citada.

En este sentido, creo que el legislador nacional ha dado un paso importantísimo en pos de la transparencia y eficiencia de la administración del Estado en general, y de la administración impositiva en particular. La existencia de normas precisas, de lenguaje simple y de aplicación general le confiere mayor legitimidad a la actuación de los órganos de la administración, dada la

posibilidad de reclamar por sus actos en sede jurisdiccional, independiente y objetiva de la propia administración tributaria.

En cuanto a la relación fisco-contribuyente, resulta de gran relevancia entender que, en materia tributaria, no existían mecanismos propios que la regulasen, es decir, referidos estrictamente al ámbito impositivo, y lo que precisamente logra el legislador al proclamar el catálogo de derechos del artículo 8 bis es circunscribir hechos propios y verificables sólo en sede tributaria, para que sus vulneraciones puedan ser reclamadas conforme al procedimiento establecido también para ello. De este modo, el ejercicio de la función pública, en materia de impuestos, estará permanentemente sometida al escrutinio ciudadano, pudiendo exigírsele actuar conforme la probidad, la transparencia y la legalidad. Si de este control el administrado determina que el organismo público cuestionado actuó transgrediendo alguna de los derechos que el legislador a puesto a su resguardo, contará con las herramientas necesarias para reclamar de dicha situación y obtener el restablecimiento del equilibrio vulnerado.

Hoy, con la dictación de la ley. 20.420, esa potestad del contribuyente se simplifica notablemente.

Dicho lo anterior, la aparición de la ley 20.420 crea un mecanismo de gran utilidad para los contribuyentes, al cual podrán remitirse sin la necesidad de plantear ingeniosas construcciones jurídicas, ni asociar los hechos a supuestos abstractos contenidos en normas desperdigadas por todo el ordenamiento jurídico nacional, toda vez que la tendencia internacional en materia de administración del Estado apunta al ejercicio prístino, eficaz, honorable y probo de las funciones propias que deben desarrollar sus órganos dentro de una sociedad moderna; tendencia que Chile no puede obviar, dadas las múltiples exigencias que le imponen los organismos internacionales a los cuales nuestro país adscribe, como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos y la Organización Mundial de Comercio, entre otros, lo que sin duda, no se lograría sin la existencia de éste estatuto.

2. Apreciaciones sobre el nuevo procedimiento de reclamo por vulneración de derechos del contribuyente.

a) Observaciones respecto al ejercicio de la acción de reclamación.

En este capítulo he recogido impresiones sobre la importancia que reviste la implementación de la normativa creada a partir de la dictación de la ley 20.420 y las nuevas herramientas que pone en manos de los contribuyentes para lograr el adecuado trato en las relaciones que mantiene con la administración

tributaria. Herramientas que, como ya sabemos, deberá ejercer en sede judicial, a través del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos.

A partir del estudio desarrollado en esta memoria, puedo concluir que este procedimiento presenta ventajas y desventajas, como mecanismo procesal para ejercer los derechos ya mencionados. En relación a las ventajas, resulta sumamente atractivo para los litigantes la celeridad y concentración del procedimiento, ya que presume un juicio expedito de resolución rápida, lo que, dada la naturaleza de los derechos amparados, obedece a una lógica no siempre vista en nuestros legisladores.

También constituye una ventaja la posibilidad de alegar en un mismo procedimiento, vulneraciones de índole constitucional junto a los derechos determinados en el artículo 8 bis, lo cual otorga mayor sustento a la reclamación del contribuyente. Así mismo, también considero adecuada la prohibición de ejercer simultáneamente la acción de protección y este reclamo, cuando versen sobre mismo hechos, ya que evita la dictación de sentencias contradictorias.

Por último, creo que también constituye una ventaja importante la actitud de los Jueces Tributarios y Aduaneros, en el sentido de no sucumbir a la “tentación” de conocer materias promovidas que no son de naturaleza cautelar,

como lo es el procedimiento de reclamación por vulneración de derechos. Así lo han transmitido en sus fallos al negarse a conocer reclamaciones intentadas por esta vía, que no obedecen a las materias propias para las cuales éste fue concebido.

Por otra parte, la principal desventaja dice relación con la escasa regulación del propio procedimiento, entregada casi por entero a las normas dispuestas para el procedimiento general de reclamaciones. En esta materia, el legislador ha sido poco precavido, y ha preferido la comodidad que le significa la remisión continua a las normas que regulan este procedimiento y a las normas del Código de Procedimiento Civil. Creo que, dada la naturaleza del procedimiento de reclamación por vulneración de derechos, el cual, en la especie, es mucho más breve y concentrado que el procedimiento general de reclamaciones, e infinitamente menos extenso que el juicio ordinario civil, fue un error no consagrar instituciones específicas para aquél. En particular, no hay una regulación especial que se refiera a la forma de solicitar las medidas precautorias, dejando su implementación a las normas del Código de Procedimiento Civil, lo cual ha generado más de una polémica entre académicos, jueces y profesionales, dado que no para todos es claro que sean aplicables las normas del juicio ordinario, por no estar contenidas en el Libro I del mentado Código.

Similar situación se observa en relación a los medios de prueba, los cuales están íntegramente regulados a propósito del procedimiento general de reclamos, sin establecerse medidas específicas en torno al procedimiento de reclamación por vulneración de derechos. Esto, a simple vista, no sería una desventaja importante, si no fuera porque el término probatorio del procedimiento general de reclamos es del doble de tiempo que el presupuestado para el procedimiento de reclamación por vulneración de derechos, lo que, a todas luces, atenta contra el normal desarrollo de un juicio caracterizado por su celeridad y concentración.

Finalmente, la principal desventaja que irrogaban los procedimientos de reclamación del Código Tributario, y dentro del cual se incluye el de reclamo por vulneración de derechos, tiene que ver con la carencia de facultad de imperio que tenían los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Esto, sin dudas, generaba mayores aspavientos en los demás procedimientos, toda vez que, como vimos a través del presente trabajo, el único que podía ser compelido por medio del fallo a tener una determinada conducta, era el Servicio de Impuestos Internos, el cual, en su calidad de institución pública jerarquizada, no eludía el cumplimiento de la sentencia. Sin embargo, cuando el contribuyente era sido completamente vencido en el litigio, y por ende, condenado en costas, el cobro de las mismas se entregaba a la administración pública, lo que contrastaba notoriamente con el espíritu de la nueva legislación procesal tributaria y

aduanera. Sin embargo, esta situación cambió a partir de la dictación de la Ley 20.780, la que en su artículo 18 estableció la mentada facultad, adicionando al artículo primero de la Ley 20.322 los incisos segundo y tercero, que contienen los elementos indispensables para el Juez de la instancia tenga el auxilio de la fuerza pública al ordenar hacer ejecutar lo resuelto. Sin dudas, este un paso adelante en la administración de justicia tributaria.

b) Conclusiones respecto a la accesibilidad de los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Ciertamente, no es posible saber cuántos potenciales reclamos vieron su consecuente acción judicial. Tan sólo podemos quedarnos con aquellos que sí cristalizaron en una reclamación, y a partir de éstos, podemos concluir que el contribuyente nacional sí ha concurrido ante la sede jurisdiccional para que se restablezca el imperio del derecho. Sabemos también que el éxito de las reclamaciones no es exclusivo del SII, lo que, a todas luces, demuestra la total independencia de que gozan los Magistrados en las decisiones que toman, y lo que debe alentar a los demás administrados que han visto infringidos sus derechos por parte del órgano fiscalizador, a presentar reclamaciones por esta vulneración, de manera que el control ciudadano se haga efectivo sobre las instituciones públicas, en general, y el Servicio de Impuestos Internos, en particular.

Sin embargo, y a pesar de todas las garantías que ofrece un procedimiento jurisdiccional, dada la independencia de los tribunales, así como la celeridad en el procedimiento, vuelvo a insistir en la necesidad de crear una instancia intermedia, previa a la judicial, que se encargue de mediar entre el contribuyente y un representante del Servicio de Impuestos Internos con facultades suficientes para ello. A mi juicio, esta institución permitiría que muchos contribuyentes que, por distintas razones, desisten de concurrir por la vía judicial, presentaren reclamaciones amparadas en vulneración a los derechos consagrados en el artículo 8 bis. Permitiría, así mismo, componer en términos amistosos, la relación entre el organismo fiscal y el contribuyente que así lo desee, al contrario de lo que sucede cuando se acude al litigio como medio de solución del conflicto. En este sentido, como ya fue señalado, es posible retroalimentarse de las experiencias exitosas que se han desarrollado al efecto, tanto en España, en Perú y Estados Unidos, lo que significa, además, que esta alternativa es perfectamente aplicable en nuestro país.

Finalmente, es preciso destacar la tecnología implementada en todos los procedimientos de reclamación que contempla el Código Tributario, y que también contribuye a la transparencia y accesibilidad de las decisiones y actuaciones judiciales, ya que las partes puedan mantenerse permanentemente informadas de las últimas diligencias practicadas en el proceso. Sin dudas, las

plataformas tecnológicas han sido una innovación importante en materia judicial, propendiendo a la simplificación de la tramitación y a la publicidad de los procesos. Es de esperar que este tipo de iniciativas se sostengan en el tiempo, y sirvan para acercar la judicatura a la ciudadanía, que muchas veces la ve tan lejana.

3. Conclusiones jurisprudenciales.

Mencioné más atrás que es prematuro aún hacer balances y conjeturas respecto a la tendencia que irá mostrando la jurisprudencia de los Tribunales Superiores. Sin embargo, del estudio del procedimiento por vulneración de derechos en general, y no sólo circunscrito a las reclamaciones del artículo 8 bis del Código Tributario, es posible esgrimir un análisis más contundente. En este sentido, se puede observar una clara tendencia a rechazar las reclamaciones intentadas por los contribuyentes, lo cual reafirma lo sostenido previamente, en el orden a que la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia irá decantando hacia ese punto. Con todo, no debe caerse en la idea antojadiza de que los tribunales siempre fallarán acorde la postura del Servicio de Impuestos Internos, ya que no es así. También podemos encontrar sentencias que favorecen a los reclamantes, cuando la conculcación del derecho logra ser probada en autos, conforme a las reglas generales.

En otro orden de cosas, y considerando nuevamente, el procedimiento por vulneración de derechos en general, también es posible apreciar que los Tribunales Tributarios y Aduaneros han resistido la tentación de dirimir cuestiones sometidas a su conocimiento que exceden el ámbito de aplicación de este procedimiento. Es así como en variados fallos, los jueces han expresado de manera fehaciente la incompatibilidad de los derechos reclamados con el procedimiento en cuestión, de manera que la resolución del conflicto siempre se circunscribe al conocimiento de las acciones que sí lo son. De este modo, sigue primando la especialidad de este procedimiento.

Así mismo, resulta interesante apreciar que un gran número de reclamaciones se fundamente en vulneración de garantías constitucionales y derechos del contribuyente del artículo 8 bis, con lo cual, los reclamantes abarcan con mayor amplitud aspectos que ambas normas no pueden por sí solas. En este sentido, aquellos reclamos que han versado sobre “meras expectativas de derechos”, amparadas en el número 24 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, como el mismo tribunal ha denominado a las solicitudes de devolución de impuestos, encuentran el rechazo de la autoridad jurisdiccional, a pesar del rango constitucional que gozan estas garantías. No obstante, si dicha presentación se sustenta además, en el número 2 del artículo 8 bis, que regula especialmente aquella materia, el tribunal deberá pronunciarse, necesariamente, sobre la procedencia de dicha

devolución. De este modo, es posible concluir que la complementación entre ambas normas será fundamental para lograr una adecuada defensa de los derechos de los administrados.

Finalmente, en algunas sentencias es posible encontrar los primeros esbozos de criterios que, con los años, se irán asentando de manera definitiva en la práctica judicial. Se hace referencia el legislador no los fijó, y que serán los propios tribunales quienes deberán hacerlo. Esta circunstancia, sin duda, permitirá filtrar de manera mucho más acertada las reclamaciones interpuestas y que serán acogidas a tramitación, desechando anticipadamente aquellas que carezcan de fundamento. Naturalmente, estos criterios demorarán en estandarizarse, pero sólo es cuestión de tiempo para que ello suceda, fortaleciendo, de esta manera, el instituto judicial.

BIBLIOGRAFIA

1. ACUÑA, M. y ESPINOZA, F. 2012. Efectos del artículo 59 del Código Tributario en relación con los derechos del contribuyente. Tesis de Magíster en Tributación. Santiago, Universidad de Chile, Facultad de Economía y Negocios. 85p.
2. ÁLAMOS, Dagomar. 2011. Los derechos del contribuyente chileno. Procedimiento de Reclamo. Un análisis de la ley N° 20.420 de 2010. Santiago, Thomson Reuters Puntolex. 146p.
3. ASTE, Cristian. 2011. El procedimiento de vulneración de derechos y los derechos de los contribuyentes ante la nueva justicia tributaria. Gaceta Jurídica (371): 40-59.
4. DÍAZ, Vicente. 2012. Los vaivenes de la relación fisco-contribuyente. Cuando el Estado pierde la moral. Extracto de la conferencia brindada en ACARA [en línea] Buenos Aires, Argentina. <<http://www.hectortrillo.com.ar/docs/doctrina/2012/20120902%20%20DOCTRIN>

A%20LA%20RELACION%20FISCO%20CONTRIBUYENTE.doc> [consulta: 16 de mayo de 2014].

5. GRUNEWALDT, A. y LASTRA C. 2003. Análisis crítico del sistema jurisdiccional tributario chileno. Memoria de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Santiago, Universidad de Chile, Facultad de Derecho. 114p.

6. LUQUI, Juan Carlos, 1989. La obligación tributaria. Buenos Aires. Ediciones Depalma, 1989. 462p.

7. MASSONE, Pedro. 2010. Tribunales y procedimientos tributarios, 3° edición actualizada y ampliada. Santiago de Chile, Abeledo Perrot. 379p.

8. MATURANA, Cristián. 2005. Los Recursos. Material de estudio para estudiantes de derecho. Santiago, Universidad de Chile, Facultad de Derecho. 536p.

9. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 2012. Textos legales. Santiago, Legal Publishing. 1042p.

10. SHEPPARD, KAREN. 2007. La defensoría del contribuyente y del usuario aduanero, una institución esencial en el derecho tributario. Revista peruana de derecho tributario. Universidad de San Martín de Porres [en línea]

Perú.

<http://www.derecho.usmp.edu.pe/cet/doctrina/2/defensoria_contribuyente_usuario_aduanero.pdf> [consulta: 18 de mayo]

11. TARSITANO, Alberto. 2005. La defensa de los derechos del contribuyente [en línea]
<<http://www.albertotarsitano.com.ar/procedimiento/8ladefensa.pdf>> [consulta: 18 de mayo]

12. TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS. 2009. Por Ugalde, Rodrigo “et al”. 4° edición actualizada. Santiago, Legal Publishing. 541p.

13. VARGAS, Gonzalo. 2003. Los derechos de los contribuyentes en el Código Tributario, ley de IVA y ley de renta. Memoria de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Santiago, Universidad Central, Facultad de Derecho. 234p.

14. ZITTO, Carolina y GOMEZ, José. 2008. Algunas cuestiones sobre el Estatuto del Contribuyente [en línea] Dirección General Impositiva, Uruguay.
<<http://www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,511,O,S,0,11453%3BS%3B5%3B870,>>> [consulta: 16 de mayo 2014]