



Universidad de Chile

Facultad de Derecho

Departamento de Derecho Económico

**PROBLEMÁTICAS DE LA NUEVA JUSTICIA TRIBUTARIA:
ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL.**

Memoria para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas y sociales.

PAMELA ALEJANDRA GONZÁLEZ GUERRA

Profesor Guía: SR. GUSTAVO LAGOS HENRÍQUEZ.

Santiago, Chile
2015

AGRADECIMIENTOS:

En primer lugar, agradecer a mis padres por su apoyo incondicional, por el impulso cuando el camino se tornó difícil e interminable; por ser mi guía y ejemplo. Sin ellos no podría haber llegado, y sin su cariño no tendría la confianza para enfrentar los desafíos que vienen.

También quiero agradecer infinitamente a Cristián, que tuvo la palabra precisa cuando la necesitaba. Agradecer por su energía, su compañía incondicional y por su infinita paciencia. Gracias por su impulso firme y por siempre confiar.

A María de los Ángeles, Coto y Claudio, que con sus risas me dieron el apoyo y la alegría que necesitaba cuando la inseguridad parecía más fuerte.

Por último, a mi familia, suegros, tíos y primos, porque han sido partícipes de este camino, disfrutando de los avances y sufriendo con los retrasos, y que con diversos gestos me acompañaron en el proceso de terminar esta etapa.

Muchas gracias.

SUMARIO

| | |
|--|-----|
| INTRODUCCIÓN..... | 6 |
| CAPÍTULO 1. LEY 20.322: “FORTALECE Y PERFECCIONA LA JURISDICCIÓN TRIBUTARIA Y ADUANERA”..... | 9 |
| 1. Implementación Administrativa de los Tribunales Tributarios y Aduaneros 2010-2014..... | 24 |
| 2. Modificaciones posteriores al funcionamiento de los Tribunales Tributarios y Aduaneros..... | 32 |
| CAPÍTULO 2. PROBLEMÁTICAS JURISPRUDENCIALES DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA..... | 45 |
| CAPÍTULO 3. PRESCRIPCIÓN..... | 48 |
| 1. Interrupción de la Prescripción..... | 53 |
| 1.1. Requerimiento judicial..... | 57 |
| 1.1.1. Jurisprudencia..... | 59 |
| CAPÍTULO 4. PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES..... | 72 |
| 1. La Carga de la prueba..... | 78 |
| 1.1. Artículo 200, inciso 2° del Código Tributario..... | 84 |
| 1.1.2. Jurisprudencia..... | 88 |
| 2. Valoración de la prueba..... | 93 |
| 3. Limitaciones en la prueba..... | 94 |
| 3.1 Jurisprudencia..... | 100 |

| | |
|---|-----|
| CAPÍTULO 5. NULIDAD DE DERECHO PÚBLICO..... | 110 |
| 1. Origen y Fundamentos de la Nulidad de Derecho Público..... | 111 |
| 2. Procedencia de la Nulidad de Derecho Público por incompetencia del Tribunal..... | 114 |
| 2.1. Jurisprudencia..... | 117 |
| 3. Procedencia de la Nulidad de Derecho Público por falta de fundamentación del acto..... | 127 |
| 3.1. Jurisprudencia..... | 133 |
| CONCLUSIONES..... | 145 |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 151 |

INTRODUCCIÓN

La Ley 20.322 que “Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera” fue una de las reformas legales más esperadas de las últimas décadas, ya que la antigua Justicia Tributaria durante muchos años había sido objeto de innumerables críticas por desconocer los principios que integran el Debido Proceso Legal. Desde la implementación de esta reforma, han surgido algunos problemas en cuanto a la interpretación de ciertas normas y a la competencia de los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Esta memoria de tesis, se centrará en el estudio de los principales conflictos que se han suscitado en la Justicia Tributaria y qué han resuelto nuestros tribunales al respecto. Primeramente, se estudiarán las modificaciones introducidas producto de la entrada en vigencia de la Ley 20.322 y el proceso de implementación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros en

nuestro país, su funcionamiento desde su implementación, y las posteriores modificaciones que ha sufrido esta judicatura.

Asimismo, se analizarán las controversias que han surgido con relación a la prescripción y se tratarán los plazos contenidos en el Código Tributario respecto de esta materia, abordando la institución de la interrupción de la prescripción. En cuanto a la prueba en el procedimiento tributario, se analizarán sus requisitos y la institución de la carga de la prueba que si bien no sufrió innovaciones producto de la entrada en vigencia de la Ley 20.322, ha generado discusiones tanto en la doctrina como en la jurisprudencia respecto de la regla del *onus probandi* contenida en el artículo 21 del Código Tributario; además de los asuntos surgidos con relación a la admisibilidad probatoria, y cómo debe ser interpretado el art. 132 que la establece. Por último, el análisis jurisprudencial se enfocará en el estudio de la Nulidad de Derecho Público en materia tributaria; su origen, fundamentos, competencia, la procedencia de esta, y cómo ha variado su tratamiento con las modificaciones introducidas por la Ley 20.322 a la Justicia Tributaria y qué ha dicho la jurisprudencia respecto de la competencia de los nuevos TTA para conocer de la acción de Nulidad de

Derecho Público y la procedencia de dicha nulidad por falta de fundamentación del acto administrativo.

Este estudio nos permitirá comprender de mejor forma los asuntos jurisprudenciales surgidos con la Ley 20.322, exponiendo las actuales características del Procedimiento General de Reclamación, y buscando ser una guía tanto para el contribuyente y sus asesores, como para el Servicio de Impuestos Internos.

CAPÍTULO 1: LEY 20.322: “FORTALECE Y PERFECCIONA LA JURISDICCIÓN TRIBUTARIA Y ADUANERA”.

La creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros¹ se produjo con la publicación de la Ley Orgánica 20.322 con fecha 20 de enero del año 2009, luego de una tramitación superior a 6 años. El anterior sistema de jurisdicción tributaria que rigió por aproximadamente 50 años, era “objeto de duras críticas porque no cumplía con los parámetros básicos de cualquier sistema de justicia propio de un Estado de Derecho”², ya que el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos³ cumplía el doble rol, de fiscalizador de los impuestos y de juez tributario en los procedimientos de reclamación de los contribuyentes, por lo que carecía de imparcialidad e independencia propias de cualquier Juez. Los litigios eran resueltos por el servicio público fiscalizador que, como tal, carecía de independencia para resolver dichos asuntos. Era imposible pedir independencia a estos jueces,

¹ En adelante, también TTA.

² Prólogo de Patricio Figueroa Velasco a SILVA MONTES, RODRIGO. 2010. Manual de Procedimiento Tributario y Aduanero. Primera edición. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile, p. 9.

³ En adelante, indistintamente, SII o Servicio.

ya que como jueces conocían de las reclamaciones que eran deducidas en contra de los actos administrativos emanados de su propia división jurídica, y además, debían de ajustarse a las instrucciones del Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos, de acuerdo a lo establecido en el antiguo Código Tributario en el artículo 6º, letra B, inciso final:

“Los Directores Regionales, en el ejercicio de sus funciones, deberán ajustarse a las normas e instrucciones impartidas por el Director.”

Por lo tanto, por Ley tenían limitada la independencia e imparcialidad en sus funciones jurisdiccionales.

Es la independencia de los nuevos TTA un gran avance y una significativa modernización a la Justicia Tributaria. Como su nombre lo dice, estos tribunales tienen competencia tanto en el ámbito tributario y como en el aduanero, ya que las críticas que afectaban al anterior sistema de jurisdicción tributaria eran aplicables también a la jurisdicción aduanera, y como señala el proyecto de ley, este fue la motivación para crear un nuevo sistema común de jurisdicción tributaria y aduanera. Durante su implementación, los nuevos TTA ejercían su ministerio con independencia

y en paralelo a los procedimientos tributarios existentes; a su vez, se incorporaron nuevos procedimientos al Código Tributario y a la Ordenanza de Aduanas.

Es así que los Tribunales Tributarios y Aduaneros comenzaron a actuar con independencia del ente fiscalizador y demás entidades administrativas; el Servicio de Impuestos Internos, como fiscalizador, pasa sólo a ser parte de los juicios tributarios y, como litigante, a tener igualdad de derechos con el contribuyente; las resoluciones de estos tribunales deben ser fundadas y pueden ser revisadas por los tribunales superiores de justicia, existiendo además, medios de impugnación establecidos en la Ley.

En definitiva, con la esperada independencia de los TTA, se buscó dar cumplimiento a la Garantía Constitucional establecida en el artículo 19, número 3, incisos 5° y 6° de la Constitución Política de la República⁴:

“Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado. Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos”

⁴ En adelante, indistintamente, la Constitución o CPR.

Es decir, se dio cumplimiento a la garantía de un procedimiento racional y justo, que era inexistente en el sistema anterior, ya que no se cumplía con la exigencia de que un órgano, creado por Ley, objetivamente independiente e imparcial fuera el que conociera de las reclamaciones tributarias y aduaneras.

Así las cosas, esta nueva Justicia Tributaria y Aduanera esperaba alcanzar juicios rápidos, oportunos y técnicos. Además de contemplar la defensa de los contribuyentes desde un punto de vista civil, tributario, constitucional, administrativo y aun penal.

Básicamente, la Ley 20.322 establece la creación de órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes. El SII, tiene la calidad de parte en los procesos y en algunos casos puede solicitar la intervención del Consejo de Defensa del Estado. Los cambios introducidos al Procedimiento General de Reclamaciones se encuentran entre los números 17 y 38 del artículo 2º de la Ley 20.322, y modifican los artículos 123 al 148 del Código Tributario.

Para entender el funcionamiento de la nueva Justicia Tributaria, es necesario conocer algunos de los principios fundantes que dan estructura y base al modelo instaurado por la Ley 20.322.

1. La imparcialidad e independencia de los jueces.

Como lo establece la Ley 20.322 en su artículo 1º: “Los Tribunales Tributarios y Aduaneros son órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes”.

Este principio es el más importante ya que establece las principales características que un tribunal debe poseer para que sea considerado como tal y que, además, deja de manifiesto uno de los principales motivos de esta Ley. Justamente la falta de imparcialidad e independencia era uno de los aspectos más criticados del sistema antiguo.

2. Los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA) son independientes de toda autoridad administrativa, concretamente del Servicio de Impuestos Internos y del Servicio Nacional de Aduanas, ya que “quien está convocando a juzgar no debe tener una vinculación a

partir de sus condiciones subjetivas para con ninguna de las partes comprometidas en el litigio”⁵.

3. Igualdad procesal de las partes: Tanto los contribuyentes como el Servicio de Impuestos Internos gozan de igualdad de derechos.
4. Debido Proceso: Podemos considerar contenidos dentro de este principio conceptos tales como la legalidad del juzgamiento, la posibilidad de revisión de lo fallado, la bilateralidad de la audiencia y la defensa de abogados.
5. Especialización: Todos los funcionarios y jueces de los Tribunales Tributarios y Aduaneros son nombrados de acuerdo a sus conocimientos técnicos, debido a la complejidad de las materias que deberán conocer.

Al igual que para entender el procedimiento antiguo, podemos dividir las principales modificaciones en orgánicas y procedimentales.

⁵ UGALTE, RODRIGO; GARCÍA, JAIME y UGARTE, ALFREDO. 2011. Tribunales Tributarios y Aduaneros. 4ª ed. Santiago. LegalPublishing, p. 17.

Los nuevos tribunales, siguiendo el artículo 1° de la Ley Orgánica 20.322, son tribunales letrados, como claramente queda evidenciado en el artículo 6° de la misma Ley, cuando señala:

“Para los cargos de Juez Tributario y Aduanero y Secretario Abogado será requisito, además de poseer el título de abogado, haber ejercido la profesión un mínimo de cinco años y tener conocimientos especializados o experiencia en materias tributarias o aduaneras.”

Además son tribunales especiales, por lo que su jurisdicción está limitada a lo establecido en el artículo 1° de la misma Ley⁶. Son independientes e

⁶ Artículo 1°. – Los Tribunales Tributarios y Aduaneros son órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes en el ejercicio de sus funciones, en el ámbito de su territorio son:

1°. Resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes, de conformidad al Libro Tercero del Código Tributario.

2°. Conocer y fallar las denuncias a que se refiere el artículo 161 del Código Tributario y los reclamos por

denuncias o giros contemplados en el número tercero del artículo 165 del mismo cuerpo legal.

3°. Resolver las reclamaciones presentadas conforme al Título VI del Libro II de la Ordenanza de Aduanas y las que se interpongan de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 186 y 187 de esa Ordenanza.

4°. Disponer, en los fallos que se dicten, la devolución y pago de las sumas solucionadas indebidamente o en exceso a título de impuestos, reajustes, intereses, sanciones, costas u otros gravámenes.

5°. Resolver las incidencias que se promuevan durante la gestión de cumplimiento administrativo de las sentencias.

6°. Conocer del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos a que se refiere el Párrafo

inamovibles ya que no forman parte del Servicio de Impuestos Internos, ni del Servicio Nacional de Aduanas. Por lo tanto, no dependen de otra autoridad en el ejercicio de sus funciones y podrán ejercer sus cargos mientras dure su buen comportamiento. Los TTA son tribunales que no integran el Poder Judicial, por lo tanto sus jueces no forman parte del escalafón ni de ascensos. Pero si están sujetos a la Superintendencia directiva, correccional y económica de la Corte Suprema.

Otra gran modificación que introdujo la Ley 20.322, es transformar la antigua institucionalidad existente, en cuanto a la administración de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, de acuerdo al artículo 18 y 19 de la misma Ley, se radica en la Unidad Administrativa, órgano funcionalmente desconcentrado. Corresponderá a la Unidad Administrativa, como su nombre lo dice, la gestión administrativa de los TTA, teniendo las funciones que el artículo 19 de la Ley 20.322 establece, sienta entre otros el pago de servicios y remuneraciones del personal de los tribunales; el

2º del Título III del Libro Tercero del Código Tributario.

7º. Conocer del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos establecido en el Párrafo 4 del Título VI del Libro II de la Ordenanza de Aduanas.

abastecimiento de materiales de trabajo y mobiliario; y todas las necesarias para el correcto funcionamiento administrativo de los tribunales.

A pesar de que con la reforma, se mantiene la estructura básica de la primera instancia, existen importantes cambios en el Procedimiento General de Reclamación, como el órgano jurisdiccional que conocerá de esta materia y que el Servicio de Impuestos Internos pasa a ser parte en el procedimiento. Así como también el régimen de notificaciones de las resoluciones, el régimen de la prueba y recursos procesales, que analizaremos más adelante.

Antes de la reforma, existía un procedimiento administrativo y voluntario conocido como Revisión de la Actuación Fiscalizadora (RAF). Conforme al nuevo artículo 123 bis, es el Recurso de Reposición Administrativa Voluntaria (RAV) quien cumple la función de trámite previo al Reclamo. La RAV es procedente contra los actos reclamables que establece el artículo 124 del Código Tributario, conforme a las Disposiciones Finales de la Ley 19.880, y las modificaciones indicadas en el artículo 123 bis del Código Tributario.

Al igual que su antecesor es un acto voluntario del contribuyente, que debe interponerse ante la misma autoridad que emitió el acto reclamable. El plazo para interponer dicho recurso es de 15 días, contados desde la notificación del acto respecto del cual se interpone el recurso. De acuerdo al artículo 123 bis, los plazos a los que se refiere dicho artículo se regularán por la Ley 19.880, que en su artículo 25 establece:

“Los plazos de días establecidos en esta Ley son de días hábiles, entendiéndose que son inhábiles los días sábados, los domingos y los festivos.

Los plazos se computarán desde el día siguiente a aquél en que se notifique o publique el acto de que se trate o se produzca su estimación o su desestimación en virtud del silencio administrativo. Si en el mes de vencimiento no hubiere equivalente al día del mes en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día de aquel mes.

Cuando el último día del plazo sea inhábil, éste se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente.”

Por lo tanto es un término fatal, de días hábiles y comienza a correr desde que se haya o se entienda practicada la notificación del acto impugnado⁷. A

⁷ Chile. Servicio de Impuestos Internos. Circular n°13, 2010.

diferencia de la RAF, su interposición no suspende el plazo para reclamar que ahora será de 90 días.

Como dijimos, este es un acto voluntario, por lo que el contribuyente puede o no presentarlo, pero en el caso de no hacerlo, la única forma de manifestar su rechazo a la actuación del Servicio es por medio del Reclamo. La RAV es una presentación escrita dirigida al respectivo Director Regional.

Respecto del efecto que produce la interposición del Recurso de Reposición Administrativa Voluntaria, el Artículo 123 bis señala expresamente que no interrumpe o suspende el plazo para la interposición del Reclamo judicial. Es por esto que una vez rechazada la Reposición o se entienda por rechazada operando el silencio administrativo negativo (esto es cuando ha transcurrido el plazo de 50 días sin que el Director Regional haya resuelto y notificado), el contribuyente deberá reclamar judicialmente ante el Tribunal Tributario y Aduanero dentro del plazo de 90 días, contados desde la notificación del acto que se reclama.

La RAV será resuelta por el mismo órgano que emitió el acto impugnado, que en este caso será el Jefe de Departamento Jurídico o de Procedimiento Administrativos⁸.

Como ya fue señalado anteriormente, el nuevo plazo fatal para reclamar es de 90 días hábiles, no de 60 como en el procedimiento previo a la reforma, el cual será contado desde la notificación correspondiente. El Artículo 131 del Código Tributario señala que todos los plazos contenidos en el Libro Tercero del mismo, serán de días hábiles y que no serán considerados como inhábiles los días del feriado judicial, para los efectos de su cómputo, así como tampoco para practicar actuaciones y notificaciones, ya que todos ellos deben cumplirse por o ante el Tribunal Tributario y Aduanero.

En relación a las Notificaciones, si bien se mantienen los mismos tipos de notificaciones que en el antiguo sistema, se agrega en el Artículo 131 bis un nuevo medio de notificación. Este Artículo señala que las resoluciones dictadas por el Tribunal Tributario y Aduanero serán notificadas a las partes por medio de una publicación de su texto íntegro en el sitio web del

⁸ Circular n°13. op. Cit.

tribunal. Este nuevo medio de notificación puede ser aplicable a todas las resoluciones, con la única excepción de aquellas en que la Ley ordena una diferente. Además, cualquiera de las partes podrá solicitar el aviso de que ha sido notificada de una o más resoluciones, por medio de correo electrónico.

Según el Artículo 129, en el procedimiento general de reclamaciones sólo podrán actuar las partes por sí o por medio de sus representantes legales o mandatarios, en conformidad a la Ley 18.120, con excepción en las causas de cuantía inferior a 32 Unidades Tributarias Mensuales, en este caso podrán comparecer sin el patrocinio de un abogado.

Por otro lado, la regla general sobre la apreciación de la prueba, puede ser una de las modificaciones más profundas sufridas por la Justicia Tributaria, ya que se sustituye la prueba legal o tasada por un nuevo sistema de apreciación, en el que el juez debe determinar la eficacia probatoria de la prueba ofrecida, por medio de la sana crítica. El Artículo 132, inciso 14 establece:

“La prueba será apreciada por el Juez Tributario y Aduanero de conformidad con las reglas de la sana crítica. Al apreciar las pruebas de esta manera, el tribunal deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador. No obstante lo anterior, los actos o contratos solemnes sólo podrán ser acreditados por medio de la solemnidad prevista por la Ley. En aquellos casos en que la Ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad.”

La ausencia de reglas legales que regulen el valor probatorio que el juez debe asignar a los medios de prueba, impone la obligación de fundamentar su razonamiento, haciendo claras las razones que han motivado su decisión.

Las resoluciones que se dicten durante la tramitación de este Reclamo, según el Artículo 133 del Código Tributario, sólo serán susceptibles del

Recurso de Reposición, el que tendrá sólo 5 días para interponerse, contados desde la notificación correspondiente. Con excepción de la resolución que recibe la causa a prueba y la resolución respecto de la solicitud de medida cautelar que son susceptibles de Reposición y Apelación, en el plazo de 5 días; La resolución que declare inadmisibile un Reclamo o haga imposible su continuación podrán interponerse los recursos de Reposición y Apelación, en el plazo de 15 días; contra las resoluciones que dispongan aclaraciones, agregaciones o rectificaciones del fallo serán susceptibles de apelación. Así como también, la sentencia que falle un Reclamo sólo podrá interponerse en su contra el recurso de apelación dentro de quince días contados desde la fecha de su notificación⁹.

⁹Tribunales Tributarios y Aduaneros. Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias [en línea] <http://www.tta.cl/opensite_20100105155455.aspx#20100105171639>

1. Implementación Administrativa de los Tribunales Tributarios y Aduaneros 2010-2014

La Ley 20.322, que Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera, contempló cuatro años para la progresiva implementación del total de los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros a lo largo de nuestro país, culminando la última fase de implementación el año 2013.

Desde el año 2013, un total de 18 TTA están en funcionamiento, un tribunal por región, salvo la región Metropolitana que cuenta con cuatro Tribunales¹⁰.

Así, la implementación de la Nueva Justicia Tributaria fue gradual y constó de 4 etapas. El año 2010 se llevó a cabo la primera etapa, los primeros cuatro tribunales comenzaron a funcionar el 1 de febrero en Arica, Iquique, Antofagasta y Copiapó teniendo respectivamente como territorios jurisdiccionales las regiones de Arica y Parinacota, de Tarapacá, de Antofagasta y de Atacama. La segunda etapa se llevó a cabo el año 2011 en la que ingresaron los tribunales de la Región de Coquimbo (La Serena), la

¹⁰ TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS. [En línea] <
http://www.tta.cl/opensite_20091214124618.aspx#20100104161709 >

Región del Maule (Talca), la Región de la Araucanía (Temuco) y de la Región de Magallanes y Antártica Chilena (Punta Arenas). El 2012 ingresaron los TTA de Concepción, Valdivia, Puerto Montt y Coyhaique. Finalizó la implementación con la inauguración de los TTA de la Región Metropolitana junto a los de las Regiones del Libertador General Bernardo O'Higgins y de Valparaíso, el 1 de febrero del 2013.

Luego de la entrada en vigencia de la primera y segunda fase (acumuladas), estas son las estadísticas que grafican el funcionamiento de los nuevos TTA:

| Estado de Causas Tributarias y Aduaneras 2010 | | | |
|--|-------------------|-------------------|-----------------------|
| Tribunales Tributarios y Aduaneros | Ingresadas | Terminadas | En tramitación |
| Región de Arica y Parinacota | 14 | 12 | 2 |
| Región de Tarapacá | 142 | 123 | 19 |
| Región de Antofagasta | 11 | 6 | 5 |
| Región de Atacama | 10 | 7 | 3 |
| Procedimientos Tributarios | 42 | 29 | 13 |
| Procedimientos Aduaneros | 135 | 119 | 16 |
| Total | 177 | 148 | 29 |

*Fuente: Administradora de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (ATTA).¹¹

¹¹ ADMINISTRADORA TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS. [En línea] < http://www.tta.cl/opensite_20130422102913.aspx >

Dada la naturaleza de las regiones de la primera fase de implementación sólo el 2,5% de las causas aduaneras terminadas y el 16,8% de las causas tributarias terminadas no correspondieron a la Región de Tarapacá.

El cambio de una entidad administrativa, como el SII, a un tribunal como los TTA, se podría considerar como una barrera de entrada para ejercer acciones legales, lo que explicaría, en parte, el bajo número de causas ingresadas. Si bien se puede comparecer personalmente, o actuar por un tercero (no necesariamente abogado) cuando la cuantía del juicio es inferior a las 32 UTM - \$1.170.000 aproximadamente- la mayoría de estos contribuyentes actuarán por sí mismos o asesorados por personas que no tienen la experticia y los conocimientos para llevar a cabo una adecuada defensa ante tribunales. Lamentablemente, la Ley no establece un sistema que otorgue, en este caso, algún tipo de asesoría legal financiada por el Estado, como es la Defensoría Penal Pública, por ejemplo, caso en el que podríamos observar un notorio aumento de causas incluso en las regiones más alejadas.

| Estado de Causas Tributarias y Aduaneras 2011 | | | |
|--|-------------------|-------------------|-----------------------|
| Tribunales Tributarios y Aduaneros | Ingresadas | Terminadas | En tramitación |
| Región de Arica y Parinacota | 7 | 6 | 3 |
| Región de Tarapacá | 69 | 69 | 19 |
| Región de Antofagasta | 26 | 18 | 13 |
| Región de Atacama | 8 | 6 | 5 |
| Región de Coquimbo | 34 | 22 | 12 |
| Región del Maule | 54 | 20 | 34 |
| Región de la Araucanía | 67 | 37 | 30 |
| Región de Magallanes y Antártica Chilena | 19 | 10 | 9 |
| Procedimientos Tributarios | 228 | 132 | 109 |
| Procedimientos Aduaneros | 56 | 56 | 16 |
| Total | 284 | 188 | 125 |

*Fuente: Administradora de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (ATTA).¹²

Las regiones del país donde se instalaron las primeras dos fases de esta nueva judicatura fueron elegidas por la cantidad de contribuyentes. Se preveía que en estas regiones habría un bajo número de causas, por lo que para efectos de identificar las falencias del nuevo sistema, esto sería útil y permitiría identificar los errores tempranamente. Las siguientes tablas representan las estadísticas de los años 2012, 2013 y 2014:

¹² ADMINISTRADORA TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS. *Ibíd.*

| Estado de Causas Tributarias y Aduaneras 2012 | | | |
|--|-------------------|-------------------|-----------------------|
| Tribunales Tributarios y Aduaneros | Ingresadas | Terminadas | En tramitación |
| Región de Arica y Parinacota | 25 | 20 | 8 |
| Región de Tarapacá | 85 | 82 | 22 |
| Región de Antofagasta | 27 | 27 | 13 |
| Región de Atacama | 14 | 10 | 9 |
| Región de Coquimbo | 58 | 52 | 18 |
| Región del Maule | 51 | 48 | 37 |
| Región del Bío | 110 | 50 | 60 |
| Región de la Araucanía | 98 | 98 | 30 |
| Región de Los Ríos | 26 | 14 | 12 |
| Región de Los Lagos | 30 | 21 | 9 |
| Región de Aysén del General Carlos Ibáñez del Campo | 9 | 6 | 3 |
| Región de Magallanes y Antártica Chilena | 13 | 18 | 4 |
| Procedimientos Tributarios | 433 | 343 | 199 |
| Procedimientos Aduaneros | 113 | 103 | 26 |
| Total | 546 | 446 | 225 |

*Fuente: Administradora de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (ATTA)¹³.

¹³ ADMINISTRADORA TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS. *Ibíd.*

| Estado de Causas Tributarias y Aduaneras 2013 | | | |
|--|-------------------|-------------------|-----------------------|
| Tribunales Tributarios y Aduaneros | Ingresadas | Terminadas | En tramitación |
| Región de Arica y Parinacota | 16 | 19 | 5 |
| Región de Tarapacá | 94 | 37 | 79 |
| Región de Antofagasta | 31 | 30 | 14 |
| Región de Atacama | 11 | 19 | 1 |
| Región de Coquimbo | 49 | 48 | 19 |
| Región de Valparaíso | 260 | 135 | 125 |
| 1° Región Metropolitana | 434 | 185 | 249 |
| 2° Región Metropolitana | 195 | 49 | 146 |
| 3° Región Metropolitana | 78 | 51 | 27 |
| 4° Región Metropolitana | 633 | 124 | 509 |
| Región LGB O'Higgins | 43 | 17 | 26 |
| Región del Maule | 64 | 53 | 48 |
| Región del Bío Bío | 204 | 123 | 143 |
| Región de la Araucanía | 105 | 74 | 63 |
| Región de Los Ríos | 54 | 56 | 10 |
| Región de Los Lagos | 99 | 54 | 54 |
| Región de Aysén del General Carlos Ibáñez del Campo | 5 | 1 | 7 |
| Región de Magallanes y Antártica Chilena | 21 | 11 | 14 |
| Procedimientos Tributarios | 2290 | 995 | 1497 |
| Procedimientos Aduaneros | 106 | 91 | 42 |
| Total | 2396 | 1086 | 1539 |

*Fuente: Administradora de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (ATTA).¹⁴

¹⁴ ADMINISTRADORA TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS. Ibíd.

| Estado de Causas Tributarias y Aduaneras 2014 | | | |
|--|-------------------|-------------------|-----------------------|
| Tribunales Tributarios y Aduaneros | Ingresadas | Terminadas | En tramitación |
| Región de Arica y Parinacota | 32 | 23 | 13 |
| Región de Tarapacá | 94 | 162 | 10 |
| Región de Antofagasta | 14 | 25 | 3 |
| Región de Atacama | 18 | 12 | 7 |
| Región de Coquimbo | 48 | 55 | 12 |
| Región de Valparaíso | 187 | 133 | 178 |
| 1° Región Metropolitana | 263 | 306 | 197 |
| 2° Región Metropolitana | 205 | 116 | 231 |
| 3° Región Metropolitana | 276 | 96 | 213 |
| 4° Región Metropolitana | 496 | 286 | 749 |
| Región LGB O'Higgins | 48 | 26 | 46 |
| Región del Maule | 52 | 48 | 52 |
| Región del Bío Bío | 153 | 185 | 109 |
| Región de la Araucanía | 125 | 114 | 73 |
| Región de Los Ríos | 38 | 33 | 15 |
| Región de Los Lagos | 60 | 66 | 46 |
| Región de Aysén del General Carlos Ibáñez del Campo | 9 | 7 | 9 |
| Región de Magallanes y Antártica Chilena | 26 | 19 | 20 |
| Procedimientos Tributarios | 1948 | 1553 | 1910 |
| Procedimientos Aduaneros | 196 | 159 | 73 |
| Total | 2144 | 1712 | 1983 |

*Fuente: Administradora de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (ATTA).¹⁵

¹⁵ ADMINISTRADORA TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS. *Ibíd.*

Luego de la incorporación de las Regiones de Valparaíso y Metropolitana, dada su distribución y la naturaleza de sus contribuyentes; del porcentaje total de la recaudación tributaria nacional que representan; y, que son también lugares de asiento de las direcciones nacionales del Servicio de Impuestos Internos como del Servicio Nacional de Aduanas, el número de causas aumentó considerablemente, aunque sin alcanzar los números estimados originalmente, por ejemplo se estimó que el número de causas que ingresarían al nuevo sistema en la Región Metropolitana serían aproximadamente 10.000¹⁶, cifra que contrasta con los verdaderos números dramáticamente. Mientras en la mayoría de las regiones se mantiene el número de causas ingresadas, en las regiones de la Araucanía y Arica y Parinacota se percibe un paulatino aumento en el número de causas ingresadas. Se estima que el flujo de causas de los tribunales, se vería afectado por el uso de la instancia de reconsideración administrativa, que evita que muchos de los conflictos lleguen a la instancia judicial.

¹⁶ BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL. Historia de la Ley N° 20.752. Modifica Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros, p. 5. [En línea] < <http://www.leychile.cl/navegar/scripts/obtienearchivo?id=recursoslegales/10221.3/44898/2/h120752.pdf> >

2. Modificaciones al funcionamiento de los Tribunales Tributarios y Aduaneros

Como fue señalado anteriormente, la Ley N°20.322 estableció que desde la entrada en vigencia hasta la total implementación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, a lo largo del país, habría un plazo de 4 años. Si bien la puesta en práctica de la reforma fue exitosa, antes de que se implementara la cuarta etapa, se encontraron algunas deficiencias, que se quisieron subsanar por medio de la Ley N° 20.752, publicada en el Diario Oficial el 28 de mayo del 2014, con esta ley se introdujo transformaciones a la ley orgánica de tribunales tributarios y aduaneros. En la Historia de Ley¹⁷ se señalan como fundamentos, en primer lugar, la necesidad de disminuir la dotación de planta de los TTA, y el Derecho a opción para reclamantes entre la antigua y nueva jurisdicción tributaria y aduanera. Se estudiarán en adelante las principales reformas que introdujo la Ley 20.752.

¹⁷ BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL. Historia de la Ley N° 20.752. Modifica Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros, op. cit.

Disminución de plantas de los Tribunales Tributarios y Aduaneros y fusión de territorios jurisdiccionales.

Como se señaló antes de la completa entrada en funcionamiento de los TTA se detectó una sobre estimación del número de causas proyectadas. En el Mensaje Presidencial de la Ley 20.752 se señala sobre el número de causas estimadas que “en efecto, respecto de los tribunales ya instalados a lo largo del país, el número de causas efectivamente ingresadas en los tres últimos años, ha sido sustancialmente menor a la estimada en el proyecto inicial”¹⁸. Es por esto que la Ley N° 20.752 disminuyó las plantas de los tribunales de las siguientes regiones: La Región de Tarapacá (10 a 8); El Maule y Los Lagos (6 a 5); Biobío (9 a 7); Arica y Parinacota, Atacama, Magallanes y de Los Ríos (5 a 4). Cabe destacar que durante la tramitación de esta Ley la Excelentísima Corte Suprema se refirió, en un oficio emitido a solicitud del Senado, a la disminución de plantas, señalando “que la decisión anterior no parece oportuna, pues parece aconsejable, antes de adoptar una determinación en tal sentido, esperar a que la reforma tributaria se encuentre en vigencia en todo el territorio de la república, máxime cuando

¹⁸ *Ibíd.*, p. 5.

resta la Región Metropolitana, cuyos tribunales probablemente tengan la mayor carga de trabajo, y que no se hacen valer antecedentes estadísticos que lo justifiquen. Además, la experiencia demuestra que en un primer período la carga de trabajo es mínima, pero nada asegura que ello se mantenga en el futuro cuando los Tribunales Tributarios y Aduaneros estén plenamente operativos”¹⁹.

Destaca también, entre las reformas impulsadas por esta norma, la unión de los territorios jurisdiccionales de los Tribunales de la Región Metropolitana. El 1º y el 2º Tribunal Tributario y Aduanero, cada uno opera con un juez, y cuyo territorio jurisdiccional son las comunas de Santiago, Independencia, Recoleta, Cerro Navia, Colina, Curacaví, Estación Central, Huechuraba, Lampa, Lo Prado, Pudahuel, Quilicura, Quinta Normal, Renca, Til Til, Conchalí, Maipú, Cerrillos, Padre Hurtado, Peñaflores, Talagante, El Monte, Melipilla, San Pedro, Alhué, Isla de Maipo y María Pinto. El 3º TTA de Santiago, con un juez y el 4º TTA, con dos jueces (sólo uno ha sido designado) tienen como territorio jurisdiccional las siguientes comunas: San

¹⁹ *Ibíd.*, p.17

Miguel, La Cisterna, San Joaquín, Pedro Aguirre Cerda, Lo Espejo, La Granja, San Ramón, La Pintana, San Bernardo, Calera de Tango, Buin, Paine, El Bosque, Las Condes, Vitacura, Lo Barnechea, Ñuñoa, La Reina, Macul, Peñalolén, La Florida, Puente Alto, Pirque y San José de Maipo.

Derecho de Opción del Contribuyente

Una de las principales normas legales modificadas es el Artículo 2º transitorio de la Ley N° 20.322 al que la Ley N° 20.752, agregó una frase final al inciso primero de dicho artículo e incorporó nuevos párrafos correspondientes a los incisos segundo, tercero y cuarto. Así, el texto vigente del Artículo 2º transitorio es el siguiente:

“Artículo 2º: Las causas tributarias que, a la fecha de entrada en funciones de los Tribunales Tributarios y Aduaneros que crea esta ley, se encontraren pendientes de resolución, serán resueltas por el respectivo Director Regional del Servicio de Impuestos Internos de conformidad con el procedimiento vigente a la fecha de la interposición del reclamo.

No obstante lo anterior, a opción del contribuyente reclamante, estas causas podrán ser sometidas al conocimiento de los Tribunales

Tributarios y Aduaneros que, una vez instalados, sean competentes de acuerdo a la ley para conocer dichas causas.

Para los efectos anteriores, el reclamante comunicará al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, en su calidad de juez tributario, del ejercicio de la opción, debiendo quedar constancia de la misma en el expediente respectivo. En este caso, el tribunal deberá resolver dicha presentación sin más trámite y enviará el expediente al Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente, produciéndose el desasimio del primer tribunal.

Una vez recibido el expediente por el Tribunal Tributario y Aduanero, el reclamante deberá cumplir con lo prescrito en el inciso segundo del artículo 129 del Código Tributario, dentro del plazo de cinco días contado desde la recepción del expediente. Cumplido lo anterior, se tendrá por interpuesto el reclamo original, reiniciándose su tramitación de acuerdo al nuevo procedimiento que establece esta ley.

En caso de verificarse lo anterior, y para efectos del inciso final del artículo 201 del Código Tributario, se entenderá que el Servicio de Impuestos Internos ha estado impedido de girar desde la interposición del reclamo original. Asimismo, los reajustes e intereses devengados durante la tramitación del reclamo ante el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos correspondiente, continuarán

devengándose durante la tramitación del juicio ante el Tribunal Tributario y Aduanero, sin solución de continuidad.”²⁰

De acuerdo a este nuevo artículo se establece un Derecho de Opción del contribuyente respecto de las reclamaciones tributarias pendientes de resolución a la fecha de entrada en funciones de los TTA y que se encontraban en tramitación ante el Director Regional respectivo, se otorgó un derecho de opción al reclamante para solicitar que el Director Regional dejara de conocer el asunto y que se siguiera tramitando ante el TTA que correspondía según su jurisdicción, iniciándose nuevamente la tramitación de esta causa.

Los requisitos para haber ejercido este derecho eran:

- a) Que se tratara de una reclamación en tramitación ante el Director Regional en su calidad de juez tributario.
- b) Que hubiera estado pendiente la resolución de la reclamación.
- c) Que el derecho de opción hubiera quedado claramente establecido en el expediente.

²⁰ El subrayado es nuestro.

- d) El Director Regional debía proveer la solicitud en que se ejerza la opción. Es decir, debía dictar, luego de corroborar el estado de la causa y la personería del ocurrente, una resolución en la que acogía la solicitud del contribuyente y ordenar remitir los autos al TTA.
- e) Una vez recibido el expediente en el TTA el reclamante debía dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 129 inciso segundo del Código Tributario.

Esta modificación vino a resolver el problema que significaba que el SII tuviera la calidad de juez y parte en un juicio tributario para las causas que se encontraban pendientes al momento de la entrada en vigencia de la Ley 20.322. Para ejercer este derecho, los contribuyentes tenían un plazo de 4 meses a contar de la publicación de esta Ley, es decir hasta el 28 de septiembre del año 2014.

En relación a la Inadmisibilidad Probatoria y Solicitud de prórroga

El artículo 132 del Código Tributario, es otro de los artículos modificados.

El N° 1 del Artículo 3° de la Ley N° 20.752 agregó una frase al inciso undécimo del Artículo 132 del Código Tributario. El texto vigente de dicho artículo es el siguiente:

“Artículo 132: ...No serán admisibles aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63 y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo. El reclamante siempre podrá probar que no acompañó la documentación en el plazo señalado, por causas que no le hayan sido imputables, incluyendo el caso de haber solicitado al Servicio prórroga del plazo original para contestar la referida citación y ella no fue concedida o lo fue por un plazo inferior al solicitado²¹ ...”

El texto introducido en este artículo, establece una causal específica que permite acompañar, en la etapa jurisdiccional, antecedentes que teniendo una relación directa con las operaciones fiscalizadas no fueron aportados en

²¹ El subrayado es nuestro.

el plazo establecido en el artículo 63 inciso segundo del Código Tributario, porque si bien el contribuyente solicitó prórroga del plazo original para contestar la citación a la que se refiere, ésta no fue concedida o fue otorgado un plazo inferior al solicitado. En relación a esta modificación la Circular N° 45, fecha 21 de agosto 2014, modifica los párrafos tercero y cuarto del numeral 4.2.1 de la Circular N° 73, de 11 de octubre de 2011, reemplazado por la Circular N° 63, de 10 de noviembre de 2006, dejando así los párrafos: “Cumplido lo anterior, se instruye que siempre se acceda a la petición de ampliación requerida por el contribuyente, y por el término solicitado. Luego, el lapso de ampliación podrá ser expresado en términos de un mes o de días, caso este último en el que deberá expresarse como una cantidad de días corridos. En ningún caso la ampliación podrá ser superior a un mes contado desde las 00:00 horas del día inmediatamente siguiente al del vencimiento del plazo primitivo.

La ampliación del plazo por el término solicitado deberá ser puesta en conocimiento del contribuyente. Para ello, la decisión del jefe de oficina competente deberá expresarse a través de una resolución simple de emisión inmediata. Si atendida la hora de presentación de la solicitud ésta no

podiere ser resuelta de inmediato, ello se efectuará dentro del primer día hábil siguiente a la fecha de presentación.”²²

Facultad para resolver Solicitud de Suspensión de Cobro

Por último, el artículo 3° N°2 de la Ley N° 20.752 modificó el inciso tercero del artículo 147 del Código Tributario y reemplazó su inciso cuarto. El texto vigente de dicho artículo es el siguiente:

“Artículo 147: Salvo disposición en contrario del presente Código, no será necesario el pago previo de los impuestos, intereses y sanciones para interponer una reclamación en conformidad a este Libro, pero la interposición de ésta no obsta al ejercicio por parte del Fisco de las acciones de cobro que proceden.

Los contribuyentes podrán efectuar pagos a cuenta de los impuestos reclamados, aun cuando no se encuentren girados. Las Tesorerías abonarán estos valores en la cuenta respectiva de ingresos, aplicándose lo señalado en el artículo 50 cuando proceda.

El Tribunal Tributario y Aduanero podrá disponer la suspensión total o parcial del cobro judicial por un plazo determinado o hasta que se dicte sentencia de primera instancia, cuando se trate de aquella parte

²² CHILE. Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 45 que imparte instrucciones acerca de las modificaciones introducidas por la Ley 20.752, artículo 132 y 147 del Código Tributario, y modifica la Circular N°73 de 2001. 21 agosto 2014.

de los impuestos correspondientes a la reclamación que hubieren sido girados con anterioridad al reclamo.

Cuando no se presentare reclamación, la facultad mencionada en el inciso anterior podrá ser ejercida por el Director Regional.²³ ...”

En virtud de la modificación introducida al artículo 147 del Código Tributario, el Tribunal Tributario y Aduanero es el órgano jurisdiccional que podrá disponer la suspensión del cobro judicial de todo o parte de los impuestos correspondientes a la reclamación que hubieren sido girados con anterioridad al Reclamo. Dicha suspensión estará vigente hasta que se dicte sentencia de primera instancia o, por el plazo que el tribunal establezca, si éste fuere menor. Pero en el caso de impuestos que no han sido objeto de reclamación, será dicha facultad ejercida por el Director Regional, según el nuevo inciso 4 del mismo artículo.

²³ El subrayado es nuestro.

Nuevo proyecto de ley

Con fecha 3 de marzo de 2015, se envió un proyecto de ley (Boletín 9892-07)²⁴ que busca perfeccionar la justicia tributaria y aduanera, en relación al protocolo de acuerdo transversal para la aprobación de la reforma Tributaria. El principal objetivo es el fortalecimiento de la institucionalidad de la justicia tributaria y aduanera y la autonomía de estos tribunales. Esto a través de la generación de una escala de remuneraciones propias, en conjunto con un aumento en las plantas de funcionarios de los TTA. En segundo lugar busca mejorar algunos procedimientos ya existentes e incorporar nuevas etapas para lograr una judicatura especializada que otorgue la “certeza jurídica y celeridad necesaria” en palabras del Mensaje Presidencial, es en este contexto que se contempla la incorporación del trámite de Observación a la Prueba y la Audiencia de Conciliación y establece las materias que podrán atenderse en esta audiencia (litigio sometido al conocimiento del TTA además de la concurrencia de los elementos del hecho gravado, la cuantía de los impuestos determinados y

²⁴ CAMARA DE DIPUTADOS. Proyectos de Ley. Boletín N° 9892-07 [En línea] < http://www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=10314 > [última consulta abril 2015]

los reajustes, la calificación jurídica de los hechos según los antecedentes aportados, la valoración de la prueba y la existencia de vicios manifiestos de legalidad); e incorpora mejoras al Recurso de Reposición Administrativa (art 123 bis. del Código Tributario), como la ampliación del plazo para presentar el recurso de 15 a 30 días, y el plazo para que el SII se pronuncie de 50 a 90 días. Y por último este proyecto de ley busca establecer a tramitación electrónica de causas en los procedimientos tributarios y aduaneros.

CAPITULO 2. PROBLEMÁTICAS DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS.

Desde la reforma a la Justicia Tributaria, producto de la entrada en vigencia de la Ley 20.322 y su implementación, surgieron asuntos relacionados con la interpretación de ciertas normas de la competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros para conocer determinadas materias. Importantes instituciones legales se ven afectadas por estas problemáticas, como por ejemplo la prescripción. Respecto de la prescripción, podemos adelantar que los conflictos que surgieron se vinculan con la interrupción de la prescripción, establecida en el art. 201 del Código Tributario. Este artículo establece las tres causales de interrupción de la prescripción y sus correlativos efectos específicos para las dos primeras causales, pero respecto de la tercera, el requerimiento judicial, no se establece ningún efecto específico, generando una controversia que se abordará más adelante en este estudio.

La prueba en materia tributaria, es otra de las instituciones que se ve involucrada en estos conflictos, es por esto que se analizarán sus requisitos,

además de la institución de la carga de la prueba. En cuanto a la carga de la prueba, como ya sabemos, la ley 20.322 protegió los derechos constitucionales del contribuyente, como el derecho a un juez independiente e imparcial, pero en cuestiones como la carga de la prueba, el legislador no realizó innovaciones, por ello, se hace necesario estudiar esta institución en relación al artículo 200 inciso 2° del Código Tributario, esto, debido a que con la creación de los TTA se cambió al ente encargado de determinar la malicia en las declaraciones del contribuyente, y se ha hecho discutible la determinación de quién debe cargar con el peso de la prueba de la malicia de éstas. Además se revisará una nueva institución, relacionada con la admisibilidad probatoria, en lo que respecta a la limitación en la presentación de antecedentes durante el término probatorio, según lo establece el art. 132 del CT. Este artículo establece lo que se ha definido como una sanción procesal para el contribuyente que premeditadamente no puso a disposición del Servicio los documentos específicamente requeridos en la citación prevista en el artículo 63 del Código Tributario, pero lo que ha generado conflictos es la interpretación de este artículo, en el sentido de

cómo debe interpretarse el artículo 132 para que concurra la inadmisibilidad.

Por último, el estudio se enfocará en la Nulidad de Derecho Público en materia tributaria; su origen, fundamentos, competencia, la procedencia de esta, y cómo se modificó su tratamiento con la Ley 20.322. Este particular tema tiene dos principales problemáticas, la primera se relaciona con la competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros para conocer y resolver la nulidad de derecho público de los actos emanados del Servicio de Impuestos Internos; y la segunda, se vincula directamente con la fundamentación del acto administrativo, donde se discute sobre la incertidumbre de si la fundamentación es un vicio que afecte dichas características del acto para la invocación y obtención de la nulidad.

CAPITULO 3. PRESCRIPCIÓN

La prescripción, es una institución presente en todas las áreas del derecho, que tiene como fin último entregar certeza jurídica y estabilidad.

El artículo 2492 del Código Civil expresa que la prescripción “es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos ajenos, por haberse poseído las cosas o no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales”. De la segunda parte de esta definición legal se desprenden los elementos fundamentales de la prescripción extintiva, la inacción del acreedor y el transcurso del tiempo, además de los requisitos legales. El Profesor Meza Barros establece “pueden señalarse como requisitos de la prescripción los siguientes: a) que la acción sea prescriptibles; b) que la prescripción sea alegada; c) que la prescripción no se haya interrumpido; d) que la prescripción no esté suspendida, y e) que transcurra el tiempo fijado por la ley”²⁵.

²⁵ MEZA BARROS, RAMÓN. 2007. Manual Derecho Civil. De las obligaciones. Décima edición actualizada. Santiago. Editorial Jurídica de Chile, p. 231

De acuerdo a la materia que convoca este trabajo, el derecho tributario, el estudio se centrará en la prescripción extintiva. La prescripción extintiva es un modo de extinguir las obligaciones, de acuerdo al artículo 1567 n° 10 del Código Civil²⁶. Este tipo de prescripción tiene como fundamento de existencia la prolongada falta de ejercicio de un derecho, que hace presumir en el titular su intención de abandonarlo o renunciarlo; y además, el interés social, de que las reglas jurídicas no queden inciertas por largo tiempo²⁷. En relación a este último punto es donde nos centraremos, pero primero nos referiremos brevemente al estatuto general de la prescripción y en particular, en materia tributaria.

El Código Civil en el artículo 2493 consigna que para poder aprovechar la prescripción, ésta debe ser alegada. Puede ser alegada ya sea como acción o como excepción, pero se ha señalado que la prescripción extintiva es normalmente alegada como excepción²⁸. Así se ha establecido, ya que desde el punto de vista del deudor de una obligación, no existe mayor

²⁶ En adelante, indistintamente CC.

²⁷ MEZA BARROS, RAMÓN. 2007. Manual Derecho Civil. De las obligaciones, Op cit p.231

²⁸ Así también lo establece el Código de Procedimiento Civil (CPC) al señalar que la prescripción es una de las excepciones perentorias, es decir, está destinada a enervar la acción.

interés en solicitar que se declare la prescripción de dicha obligación, hasta que el acreedor exija el cumplimiento de la misma. Recién en este momento, la prescripción obtendrá importancia para el deudor, ya que podrá utilizarla para resistir la pretensión del acreedor. La prescripción, como excepción, puede oponerse en cualquier estado del juicio, antes de la citación a oír sentencia en primera instancia y la vista de la causa en segunda (Art.310 CPC); sin embargo, en el juicio ejecutivo por cobro de impuestos, la prescripción debe deducirse en el escrito de excepciones, conjuntamente con las demás que oponga el deudor²⁹. El Profesor Abeliuk, señala que es discutido en la doctrina el hecho de que la prescripción extintiva pueda ser alegada como acción, “ya que hay quienes señalan que no tendría objeto aceptar que el deudor demande la prescripción, provocando el juicio en circunstancias que el acreedor no lo hace”³⁰. A este respecto, también se ha referido el Profesor Meza Barros señalando que regularmente la prescripción extintiva se hará valer como una excepción y que por esto, el legislador no se ha ocupado de la posibilidad de deducirla

²⁹ ABELIUK MANASEVICH, RENE. 2008. Las obligaciones. Quinta edición. Tomo II. Santiago. Editorial Jurídica de Chile, p. 353

³⁰ ABELIUK, RENE. Ídem.

como acción. Sin embargo, es posible para el deudor hacer valer la acción de prescripción, cuando tenga interés en que la prescripción sea declarada.

Desde el punto de vista del Derecho Tributario, la prescripción está regulada en el Código Tributario con normas claras y expresas, como son el artículo 200 y 201 (este último será analizado en el siguiente punto). El artículo 200 señala el plazo para liquidar un impuesto, revisar cualquier deficiencia en una liquidación y girar los impuestos a que hubiere lugar.

En lo relativo a los plazos de prescripción, podemos distinguir: La acción infraccional; la de cobro, ejercida por la Tesorería General de la República³¹; y la acción de fiscalización, por parte del Servicio de Impuestos Internos. De acuerdo al artículo 200 del Código Tributario, el plazo de prescripción de la acción de cobro corre paralelamente a la acción de fiscalización, cuando no hay interrupción³².

³¹ En adelante, también Tesorería, indistintamente.

³² UGALDE, RODRIGO y GARCÍA, JAIME. 2008. Plazos de prescripción en materia tributaria. Revista Actualidad Jurídica (18) p. 499

Analizando el artículo 200 distingue entre el plazo ordinario y el plazo extraordinario de prescripción.

“Art. 200. El Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que hubiere lugar, dentro del término de tres años contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.”

En relación con la norma precedente, se encuentra el inciso primero del artículo 201, donde se establece que la acción de cobro del Fisco para perseguir el pago de impuestos, intereses, sanciones y recargos, será igual al que posee el Servicio de Impuestos Internos para la acción de fiscalización. En el inciso segundo se establece el plazo de prescripción extraordinario, que señala una excepción respecto de los impuestos sujetos a declaración, en ciertas circunstancias.

Artículo 200, inc.2º: “El plazo señalado en el inciso anterior será de seis años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa. Para estos efectos, constituyen impuestos sujetos a declaración aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto.”

Se puede desprender de la lectura de este artículo que 2 son los requisitos para que opere el término extraordinario. El primer requisito es que se trate de impuestos que deben ser pagados previa declaración del contribuyente y el segundo es que concurra cualquier de estas dos situaciones:

- a) La declaración no se hubiese presentado; o
- b) La declaración presentada fuere maliciosamente falsa.

Siguiendo con la línea de estos requisitos podemos entender esta ampliación del plazo de prescripción como una sanción para el contribuyente.

1. Interrupción de la Prescripción.

Es particularmente relevante la interrupción de la prescripción ya que es una de las materias controvertidas en nuestros tribunales tributarios y aduaneros. Como sabemos, los elementos que constituyen, básicamente, la prescripción extintiva son el transcurso del tiempo y la inactividad de las partes. Para que la interrupción opere hace falta la inactividad del acreedor como la pasividad del deudor. Se entiende por interrupción de la prescripción, la acción del acreedor o del deudor que destruye los fundamentos de la prescripción e impide que ésta tenga lugar, produciendo el doble efecto de detener su curso y hacer ineficaz el tiempo transcurrido con anterioridad.³³

En materia tributaria, la prescripción se interrumpe por los hechos establecidos taxativamente en el Artículo 201 del Código Tributario.

“Artículo 201.- En los mismos plazos señalados en el artículo 200, y computados en la misma forma, prescribirá la acción del Fisco para

³³ RAMOS PAZOS, RENE. Op. cit p. 235

perseguir el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos.

Estos plazos de prescripción se interrumpirán:

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

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

3°.- Desde que intervenga requerimiento judicial.”

Respecto de la primera causal el SII ha señalado, en la Circular N° 73 de octubre del 2001, que se trata de un caso de aceptación o reconocimiento de la obligación, hecho en forma expresa y por escrito; es decir, no es suficiente el reconocimiento tácito, ni el efectuado en forma oral. Esta primera causal produce el efecto establecido en el inciso tercero del mismo artículo: “En el caso del número 1°, a la prescripción del presente artículo sucederá la de largo tiempo del artículo 2.515 del Código Civil”. Este artículo del Código Civil establece un plazo general de prescripción de tres años para las acciones ejecutivas y cinco años para las ordinarias³⁴.

³⁴ Art. 2515. Este tiempo es en general de tres años para las acciones ejecutivas y de cinco para las ordinarias. La acción ejecutiva se convierte en ordinaria por el lapso de tres años, y convertida en ordinaria durará solamente otros dos.

Respecto de la segunda causal, el órgano administrativo facultado por ley para efectuar la persecución del pago de los impuestos, intereses, sanciones y recargos es la Tesorería General de la República³⁵. La notificación administrativa de un giro o liquidación interrumpirá la prescripción si ésta es llevada a cabo dentro de los 3 años contados desde la expiración del plazo legal en que debió realizarse el pago, o bien, podrá ser de 6 años en el caso del plazo de prescripción extraordinaria establecida en el inciso segundo del art. 200 del Código Tributario. En los casos de interrupción por esta causa, un nuevo plazo de 3 años comenzará a correr pero esta vez podrá ser interrumpido solamente por las causales uno y tres del Artículo 201; así lo establece el Artículo 201, inciso tercero: “En el caso del número 2º, empezará a correr un nuevo término que será de tres años, el cual sólo se interrumpirá por el conocimiento u obligación escrita o por el requerimiento judicial.”

El Requerimiento Judicial como tercer y última causa de la interrupción de la prescripción será estudiado a continuación.

³⁵ En adelante, indistintamente, Tesorería.

1.1. Requerimiento judicial

El requerimiento judicial es un acto por el cual se pide al contribuyente el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos impagos. Este requerimiento se verifica mediante la notificación de la nómina de deudores morosos efectuada por el Servicio de Tesorerías³⁶.

El artículo 201 del Código Tributario, en materia de interrupción de la prescripción, establece efectos específicos para las dos primeras causales de interrupción, pero respecto del requerimiento judicial no se establece ningún efecto específico.

A la falta de efecto específico, el Servicio de Impuestos Internos ha interpretado en su Circular N°73 del año 2001 que una vez que se ha realizado el requerimiento de pago por la Tesorería no se inicia un nuevo plazo de prescripción, ya que es a través del requerimiento judicial la forma como se ejerce la acción de cobro ante la justicia. Desde el requerimiento judicial es la Tesorería quien debe realizar las gestiones necesarias tendientes al cobro de lo adeudado. Es interesante la situación en que se

³⁶ Charla Técnica: "Jurisprudencia y Problemática de la Nueva Justicia Tributaria", a cargo del socio Jaime García. 27 de marzo 2013. Santiago de Chile. Instituto Chileno de Derecho Tributario.

encontraría el contribuyente si Tesorería no realiza con posterioridad al requerimiento ninguna gestión tendiente a obtener el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos. Es con esta situación que se genera la interrogante de si empieza a correr un nuevo plazo de prescripción luego de la inactividad del órgano recaudador.

La problemática que se analiza tiene relevancia jurídica, toda vez que se relaciona con la institución de la prescripción como modo de extinguir las obligaciones, y una innegable importancia social, en la incertidumbre que genera para el contribuyente y la sociedad. Es debido a la importancia de este silencio normativo que se ha generado discusiones respecto de cuál sería el efecto en la situación ya presentada.

Parte de la doctrina ha señalado que una vez que se haya requerido judicialmente, de acuerdo al art. 201 n°3 del CT, y Tesorería no ha realizado ninguna actuación posterior para hacer efectivo el cobro “pareciera inoficioso preocuparse de los efectos que produce esta forma de interrupción, ya que debe entenderse que el juicio ejecutivo que se inicia con el requerimiento culminará con el pago de la deuda. Sin embargo, si ello no ocurriera, debe entenderse que con posterioridad al requerimiento

empieza a correr un nuevo plazo de tres años.”³⁷ Es decir, el termino de prescripción que se inicia con el requerimiento judicial, debería mantener la misma naturaleza jurídica que el término interrumpido³⁸. Y por otra parte hay quienes postulan que como la Ley no establece un efecto, el intérprete no puede otorgarle un efecto que es inexistente en la Ley, aunque esto lleve a determinar que la acción de cobro sería imprescriptible.

1.1.1. Jurisprudencia

La Excelentísima Corte Suprema de nuestro país ha abordado esta discusión, interpretando las normas jurídicas en cuestión.

³⁷ DUMAY PEÑA, ALEJANDO. 1971. La prescripción como modo de extinguir las obligaciones tributarias. Revista de Derecho - Universidad de Concepción, N°157: p. 83. [en línea]

http://books.google.com/books?id=usp8XcUnzQQC&pg=PA80&lpg=PA80&dq=interrupci%C3%B3n+de+la+prescripci%C3%B3n+tributaria,+chile&source=bl&ots=EL_fJxmHmi&sig=ape5dm020nr66rtxV3EjMSVnbRM&hl=es-419&sa=X&ei=Z_50VJD1JomcgwSDtoPQCA&ved=0CFQQ6AEwBw#v=onepage&q=interrupci%C3%B3n%20de%20la%20prescripci%C3%B3n%20tributaria%2C%20chile&f=true

³⁸ FERNÁNDEZ AGUAYO, MARTÍN; ALARCON CAÑUTA, MIGUEL. 2012. Efectos De La Interrupción Establecida En El Artículo 201 Número 3° Del Código Tributario En La Prescripción Tributaria. Revista Chilena De Derecho Y Ciencia Política - Vol. 3, N° 1. pp. 189-206

En la sentencia de fecha 9 de abril de 2013, la Primera Sala, desarrolla profundamente esta discusión en sus considerandos Décimo primero, Décimo segundo, Décimo cuarto, Décimo quinto y Décimo sexto, transcritos a continuación:

“Considerando 11º: Que, en cambio, nada dice la mencionada norma legal acerca del efecto de la interrupción de la prescripción mediante el requerimiento judicial, previsto en su numeral 3º. Se ha explicado semejante omisión expresándose que "el silencio del legislador es perfectamente comprensible en esta materia porque el requerimiento judicial supone que el Fisco acreedor está ejerciendo su derecho para exigir el cumplimiento forzado de la obligación tributaria; luego, si está próximo a obtener la cancelación del crédito por el procedimiento ejecutivo, no tiene objeto establecer un plazo cuya iniciación estaría suspendida mientras dura el juicio y una vez terminado éste, normalmente se habrá satisfecho la deuda" (Emilio Charad Daud, "El Código Tributario", Prensa Latinoamericana S.A. Santiago de Chile, 1970, página 586);

Considerando 12º: Que el silencio normativo sobre este punto de ninguna manera autoriza para sustentar la hipótesis de que, en lo sucesivo, no pueda

iniciarse una nueva prescripción, pues ello equivaldría a consagrar en la situación descrita la imprescriptibilidad de la acción de cobro tributario³⁹.

Es menester recordar a tal respecto que la prescripción extintiva, como institución vinculada al interés colectivo implícito en la mantención de la estabilidad y certeza en las relaciones jurídicas y de la paz social, tiene aplicación general dentro del ordenamiento.

Bajo tal premisa, la imprescriptibilidad reviste carácter excepcional y debe fundarse en el texto expreso de la ley o surgir de la naturaleza de la materia a que se refiere la acción correspondiente.

Cabe apuntar, sobre este punto, que no son numerosas las disposiciones legales en nuestro régimen normativo que consagran la imprescriptibilidad de las acciones, mereciendo citarse, entre otras, en el Código Civil, los artículos 1317, respecto de la acción destinada a impetrar la división de una cosa poseída en común; 847, en lo tocante a la acción mediante la cual se puede solicitar una servidumbre de tránsito en los casos que la ley autoriza dicho gravamen; 842, referido a la acción para pedir la demarcación entre predios colindantes; 854, respecto de la acción que se ejerce para adquirir el

³⁹ El énfasis es nuestro.

derecho a la medianería; 937, en lo relativo a la acción para deducir la querrela destinada a destruir las obras que corrompan el aire o lo hagan conocidamente dañoso. Otro conocido caso de imprescriptibilidad es el contemplado en el artículo 4° de la Ley n° 19.260 en lo que concierne a las acciones destinadas al cobro de determinadas pensiones (de vejez, invalidez y sobrevivencia y de jubilación);

Considerando 14°: Que teniendo en consideración los diversos cursos que puede adoptar el procedimiento de cobro ejecutivo de impuestos una vez practicado el requerimiento, es dable concluir racionalmente que tanto en las hipótesis donde se acoge la oposición del demandado (por el Tesorero Regional, por el Abogado Provincial o por la Justicia Ordinaria, en su caso) como en aquélla en que sobreviene el abandono del procedimiento, el efecto interruptivo del requerimiento ha cesado.

En cambio, en aquellos casos donde la interrupción ha producido el efecto que le es propio: detener el curso de la prescripción, como ocurre con la sentencia condenatoria en que se rechaza la oposición del demandado y en las situaciones en que sólo existe requerimiento judicial al que no sigue actividad alguna del órgano fiscal tendiente a continuar la ejecución -como

ha ocurrido en el caso sub iudice-, la prescripción se inicia de nuevo a contar de la fecha cuando aquella sentencia quede ejecutoriada, en la primera de esas situaciones, y desde la data del requerimiento, en la segunda de ellas;

Considerando 15º: Que la nueva prescripción a iniciarse a partir de los tiempos indicados necesariamente debe conservar la naturaleza y caracteres de la precedente⁴⁰, teniendo en consecuencia su misma duración, por lo que el plazo durante el cual habrá de extenderse no puede ser otro que el señalado en el artículo 201 del Código Tributario, en su remisión al artículo 200 del mismo Código.

Considerando 16º: Que de conformidad a lo razonado, en el caso a que se refiere el presente recurso, luego de producida la interrupción de la prescripción liberatoria con el acto del requerimiento judicial y no habiéndose practicado posteriormente diligencia alguna que activase la ejecución, debe entenderse que, a partir de la fecha misma de dicho requerimiento, comenzó a correr una nueva prescripción (...)⁴¹

⁴⁰ El énfasis es nuestro

⁴¹ Sentencia de fecha 9 de abril de 2013, pronunciada por la Corte Suprema, en autos Rol 7149-2012

En la causa Rol N° 1976-2008, con fecha 30 de noviembre de 2009, los hechos son los siguientes: La prescripción extintiva que corría a favor del contribuyente se interrumpió civilmente al notificarse el requerimiento judicial de pago formulado por el Fisco; con posterioridad no se realizó por el actor ninguna gestión judicial para activar el procedimiento ejecutivo y la demanda deducida en que se impetra la declaración de prescripción extintiva se notifica cuando ya había transcurrido el plazo ordinario de prescripción de tres años, contados desde la fecha en que debió efectuarse el pago, de acuerdo al Artículo 201 del Código Tributario. Así, en considerando undécimo y siguiente señala: “el silencio del legislador es perfectamente comprensible en esta materia porque el requerimiento judicial supone que el Fisco acreedor está ejerciendo su derecho para exigir el cumplimiento forzado de la obligación tributaria; luego, si está próximo a obtener la cancelación del crédito por el procedimiento ejecutivo, no tiene objeto establecer un plazo cuya iniciación estaría suspendida mientras dura el juicio y una vez terminado éste, normalmente se habrá satisfecho la deuda”, por lo tanto, “el silencio normativo sobre este punto de ninguna

manera autoriza para sustentar, como lo hace la sentencia recurrida, la hipótesis de que, en lo sucesivo, no pueda iniciarse una nueva prescripción, pues ello equivaldría a consagrar en la situación descrita la imprescriptibilidad de la acción de cobro tributario.”

En el considerando décimo quinto y décimo sexto agrega respectivamente:

“En aquellos casos donde la interrupción ha producido el efecto que le es propio de detener el curso de la prescripción, como ocurre en la sentencia condenatoria en que se rechaza la oposición del demandado y en las situaciones en que sólo existe requerimiento judicial al que no sigue actividad alguna del órgano fiscal tendiente a continuar la ejecución, como ha ocurrido en el caso sub judice, la prescripción se inicia de nuevo a contar de la fecha en que aquella sentencia queda ejecutoriada, en la primera de esas situaciones, y desde la data del requerimiento, en la segunda de ellas.”

“Que de conformidad a lo razonado, en el caso a que se refiere el presente recurso, luego de producida la interrupción de la prescripción liberatoria con el acto del requerimiento judicial y no habiéndose practicado posteriormente diligencia alguna que activase la ejecución, debe entenderse que, a partir de la fecha misma de dicho requerimiento, comenzó a correr

una nueva prescripción. Al no haberlo entendido así, la sentencia impugnada vulneró los precitados artículos 201 del Código Tributario; y 2492 y 2514 del Código Civil, como también el artículo 2497 de este cuerpo normativo, según el cual las reglas relativas a la prescripción se aplican igualmente a favor y en contra del Estado.”⁴²

En el fallo Rol N° 5385-2008, con fecha 24 de septiembre de 2010, la Excm. Corte Suprema vuelve a aplicar la misma fundamentación. Así en los considerandos décimo tercero y décimo cuarto, señala, al igual que los fallos anteriormente citados, que el silencio del legislador (en referencia al artículo 201 del Código Tributario), es comprensible porque el requerimiento judicial hace suponer que el Fisco está ejerciendo su derecho para exigir el cumplimiento forzado de la obligación tributaria y que podría estar próximo a obtener el pago del crédito por el procedimiento ejecutivo y que por lo tanto no tendría sentido establecer un plazo que estaría suspendido mientras dura el juicio. Agregando, “el silencio normativo sobre este punto de ninguna manera autoriza para sustentar, como lo hace la

⁴² Sentencia de fecha 30 de noviembre 2009, pronunciada por la Corte Suprema, en autos Rol N° 1976-2008.

sentencia recurrida, la hipótesis de que no pueda iniciarse un nuevo periodo de prescripción, pues ello equivaldría a consagrar la imprescriptibilidad de la acción.”⁴³

Para mayor abundamiento, con fecha 22 de abril de 2013, en autos rol 3139 -2010 del Segundo Juzgado de Letras de Antofagasta, ingreso N°2334-2012 de la Excma. Corte Suprema, sobre juicio ordinario declarativo de prescripción extintiva, la Tesorería General de la República dedujo recurso de casación en el fondo contra la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Antofagasta que confirmó la prescripción de los impuestos deducidos. En su considerando Tercero la Corte Suprema señala que sobre la base de los hechos particulares los jueces confirmaron el fallo apelado que acogió la demanda declarando la prescripción “indicando al efecto que el artículo 200 del Código Tributario establece un plazo de 3 años para liquidar un impuesto, revisar cualquier deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que ello diere lugar, término que comienza a computarse desde el día siguiente de la expiración del plazo legal en que debió

⁴³ Sentencia de fecha 24 de septiembre 2010, pronunciada por la Corte Suprema, en autos Rol N° 5385-2008.

efectuase el pago. Asimismo, consideró lo dispuesto en el artículo 201 del mismo cuerpo de leyes, que consagra el plazo de prescripción de la acción de cobro del Fisco, y que contempla tres causales de interrupción de la misma, señalando que el silencio normativo que se advierte en el numeral tercero de tal disposición en modo alguno autoriza para sustentar la hipótesis de que en lo sucesivo no podrá iniciarse una nueva prescripción, pues ello equivaldría a consagrar la imprescriptibilidad de la acción de cobro tributario, situación que reviste un carácter excepcional, que debe fundarse en texto expreso de ley o surgir de la naturaleza de la materia a que se refiere la acción correspondiente. Entonces, indicando que en el caso que exista sentencia condenatoria que rechace la oposición del demandado, y en la situación que sólo exista requerimiento judicial al que no sigue actividad alguna del órgano fiscal tendiente a continuar la ejecución, la prescripción se inicia de nuevo a contar de la fecha de ejecutoria del fallo, en la primera de dichas situaciones y desde la data del requerimiento, en la segunda, por lo que como en la especie ha transcurrido más de tres años

entre este último momento y la notificación de la demanda de autos, se acogió la acción deducida.”⁴⁴

Tal argumento ha sido recogido por nuestra jurisprudencia en la causa Rol 1113-2008 con fecha 5 de octubre del 2009, Rol 970-2008 con fecha 30 de septiembre 2009 y rol 6362-2012 del 26 de marzo del 2013; todos de la Excelentísima Corte Suprema y la causa Rol N° Civil 1012-2011, de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Temuco.

Sin embargo, en la sentencia del 8 de agosto del 2013, la Segunda Sala de la Corte Suprema establece luego del requerimiento judicial el Fisco se encuentra activo y que por lo tanto no podría considerarse el inicio de un nuevo término de prescripción cuando la Ley ya ha establecido instituciones como el abandono del procedimiento.

“Considerando Quinto: Que, sin perjuicio de lo anterior, tratándose del requerimiento judicial a que alude el número 3 del artículo 201 del Código Tributario, el plazo de prescripción se interrumpe sin que surja un nuevo

⁴⁴ Sentencia de fecha 22 de abril de 2013, pronunciada por la Corte Suprema, en autos ROL 2334-2012.

término de prescripción de tres años que comience a correr a contar de dicho requerimiento, por no contemplar la citada norma regla expresa sobre la materia. Esta omisión normativa no es casual sino que por el contrario, "El silencio del legislador es perfectamente comprensible en esta materia porque el requerimiento judicial supone que el Fisco acreedor está ejerciendo su derecho a exigir el cumplimiento forzado de la obligación tributaria; luego, si está próximo a obtener la cancelación del crédito por el procedimiento ejecutivo, no tiene objeto establecer un plazo cuya iniciación estaría suspendida mientras dura el juicio y una vez terminado éste, normalmente se habrá satisfecho la deuda" (Emilio Charad Daud, "El Código Tributario", Prensa Latinoamericana S.A. Santiago de Chile, 1970, p.586). Lo anterior implica que durante la cobranza el Fisco se encuentra activo, ejerciendo su acción, por lo que la condición de inactividad propia de la institución no se cumple, siendo aplicable como sanción, el abandono del procedimiento a aquellos casos en los cuales el acreedor, luego de la notificación de la demanda y requerimiento de pago, no insta por la prosecución del juicio durante cierto lapso."⁴⁵

⁴⁵ Sentencia de fecha 8 de agosto 2013, pronunciada por la Corte Suprema, en auto Rol 1633-2013.

CAPITULO 4. PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES

En el lenguaje jurídico, la palabra prueba tiene variadas acepciones. El Profesor Casarino⁴⁶ explica este concepto expresando que una de ellas es la prueba judicial, que corresponde a la demostración, por los medios que la ley establece, de la verdad de un hecho que ha sido controvertido y que es fundamento del derecho que se pretende; y que en la práctica se traduce a una labor de confrontación del juez de la verdad de las aseveraciones de los litigantes en relación a los medios de prueba. Además, así se designa la tarea de la producción de elementos de convicción, mediante los cuales las partes pretenden establecer la verdad de las alegaciones, es decir la carga de la prueba. O también, los elementos mismos de la convicción que se pretende producir en el juez (prueba testimonial, por ejemplo).

En el proceso, para que el juez pueda dar por establecida la existencia de un hecho, pasará por diversos grados de conocimiento de ellos. En relación al

⁴⁶ CASARINO VITERBO, MARIO. 1997. Manual de Derecho Procesal, Derecho Procesal Civil. Quinta edición. Tomo IV. Santiago. Editorial Jurídica de Chile, p. 71

estado de conocimiento del juez respecto de los hechos, pueden distinguirse las siguientes etapas: Ignorancia de los hechos, duda, probabilidad de certeza, certeza y convicción. Esta última se logra cuando se han efectuado una serie de razonamientos que permiten demostrar que el hecho sí existió. La certeza puede clasificarse de acuerdo a la forma en que ésta fue adquirida por el juez, en relación a cuáles son los medios de prueba y su valor probatorio. La certeza puede ser clasificada como Certeza Histórico – Judicial, donde el juez es el único constructor del camino por todos los medios que tenga a su disposición; y la Certeza Histórico – Legal, es el legislador quien establece los medios de prueba y su valor probatorio, por medio de las leyes reguladoras de la prueba⁴⁷.

En materia del Derecho Tributario, la prueba en el Procedimiento General de Reclamaciones sufrió modificaciones luego de la Ley 20.322. A continuación, revisaremos someramente las principales características del

⁴⁷ MATURANA MIQUEL, CRISTIAN, "Algunas disposiciones comunes a todo procedimiento y aspectos generales de la prueba". Separata del Departamento de Derecho Procesal De la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile.

antiguo procedimiento. Previo a la reforma la prueba estaba regulada por el siguiente Artículo 132:

“Artículo 132.- El Director Regional, de oficio o a petición de parte, podrá recibir la causa a prueba, si estima que hay o puede haber controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente, señalando los puntos sobre los cuales deberá recaer y determinar la forma y plazo en que la testimonial debe rendirse.

Los Informes del Servicio que fueren evacuados con ocasión del reclamo, exceptuando aquellos cuya reserva se disponga, se pondrán en conocimiento del reclamante, quien podrá formular observaciones dentro del plazo de diez días.”

En la Circular N° 56 del año 2000⁴⁸ el SII describe el Procedimiento General de Reclamaciones. Esta circular señala sobre la etapa de prueba que siendo formuladas o no las observaciones al informe que se emitía con ocasión al Reclamo, el Director Regional podía recibir la causa a prueba, de oficio o a petición de parte, si estimaba que existían en el proceso hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos. Si recibía la causa a prueba, fijaba un término probatorio de diez días hábiles y sólo durante ese período

⁴⁸CHILE. Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 56 que describe el Procedimiento General de Reclamaciones. 12 septiembre 2000.

el contribuyente podía presentar documentos, rendir prueba testimonial o solicitar alguna diligencia probatoria. El juez ordenaba la causa a prueba por medio de la resolución “Auto de prueba”, normalmente esa notificación se efectuaba por medio de carta certificada y excepcionalmente, cuando las circunstancias lo ameritaban, por cédula o personalmente. Contra esa resolución solo procedía el Recurso de Reposición, que debía ser deducido dentro del quinto día hábil.

El Código Tributario no establecía una nómina relativa a los medios de prueba aceptados en materia de reclamaciones tributarias. Es por esto que debía acudirse a la legislación común, el Artículo 341 del Código de Procedimiento Civil. Los medios probatorios, en materia de reclamos tributarios, que eran aplicables: 1. Documentos públicos o privados, 2. Testigos, 3. Inspección personal del tribunal, 4. Informe de Peritos y 5. Las Presunciones. El sistema de valoración de la prueba que era utilizado por el Derecho Tributario previo a la reforma era el sistema de prueba legal, en el cual se efectúa por parte del legislador la predeterminación de los medios de prueba y su valor probatorio, por medio de lo que se conoce como las leyes reguladoras de la prueba.

En el nuevo Procedimiento General de Reclamaciones, el período de prueba está regulado por el reformado texto del Artículo 132, que fue reemplazado por la Ley 20.322 con su Artículo 2°. Con esto se le dio a la prueba un régimen sistematizado, con el que se otorgan más garantías a las partes.

En la nueva estructura del Procedimiento General de Reclamaciones, una vez vencido el plazo de traslado del reclamo al Servicio de Impuestos Internos (20 días), habiendo este contestado o no, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá disponer, de oficio o a petición de parte, la apertura del término probatorio, si existen hechos sustanciales y pertinentes por medio de la dictación de una resolución que será notificada al contribuyente por carta certificada, y al SII en el portal web de los TTA. El término probatorio se extenderá por 20 días durante los cuales se deberá rendir toda la prueba. Iniciada la etapa probatoria, y dentro del plazo de cinco días contados desde la notificación, las partes podrán interponer recursos de reposición o de apelación en contra de la resolución adoptada por el juez TTA. En caso de que sea interpuesto un recurso de apelación, éste se tramitará en cuenta y de

manera preferente, pero el recurrente deberá presentar dicho recurso siempre en subsidio de la reposición, procediendo en el sólo efecto devolutivo.

Cuando el TTA resuelva solicitar antecedentes pertinentes sobre los hechos materia del juicio, dará lugar a la petición de oficios, debiendo señalarse específicamente el o los hechos sobre los cuales se pide el informe. Tratándose de solicitudes de oficios a las que acceda el Tribunal Tributario y Aduanero, éste deberá disponer su despacho inmediato a las personas o entidades requeridas, quienes estarán obligadas a evacuar la respuesta dentro del plazo que al efecto fije el tribunal, el que en todo caso no podrá exceder de 15 días. A petición de la parte que lo solicita o de la persona o entidad requerida, el plazo para evacuar el oficio podrá ser ampliado por el tribunal, por una sola vez y hasta por 15 días más, cuando existan antecedentes fundados que lo aconsejen. Los mismos plazos indicados en el inciso precedente regirán para los peritos, en relación a sus informes, desde la aceptación de su cometido. El Director, los Subdirectores y los Directores Regionales no tendrán la facultad de absolver posiciones en representación del Servicio.

Si se efectúan diligencias probatorias fuera del lugar en el que se sigue el juicio, o si durante el término de prueba ocurren entorpecimientos que imposibiliten su recepción, el TTA podrá extender el término probatorio por una sola vez y máximo por 10 días contados desde la fecha de notificación de la resolución que ordena su ampliación. El Tribunal Tributario y Aduanero tendrá el plazo de sesenta días para dictar sentencia, contado desde el vencimiento del término probatorio.

Respecto de los medios de prueba, se establece la libertad probatoria, es decir, se admitirá cualquier medio de prueba apto para producir fe. Sin embargo, igualmente, se señalan cuáles son los medios de prueba admisibles, no admisibles y la forma en que el Juez Tributario deberá apreciar la prueba, aspectos que son analizados a continuación.

1. Carga de la Prueba

En materia de Justicia Tributaria, el Procedimiento General de Reclamaciones, es uno de los procedimientos destinados a determinar la

existencia y monto de una obligación tributaria principal. Para determinar a quién le corresponde la carga de probar la doctrina ha establecido tres corrientes argumentativas que responderían cuál es la regla aplicable⁴⁹.

La primera de ellas, se ha inclinado en sostener que la regla del *onus probandi* se encuentra contenida en el artículo 21 del CT.

“Artículo 21.- Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.

El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las

⁴⁹ OJEDA, BERNAL JIRLEN. 2010. La carga de la prueba en las reclamaciones tributarias: Implicancia frente al Derecho de Defensa. Memoria para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas y sociales. Valdivia. Universidad Austral De Chile. p. 8

impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero.”

Dicha norma señalaría tres reglas aplicables, y en todas, siempre, correspondería el peso de la prueba al contribuyente.⁵⁰

La Corte Suprema ha respaldado esta doctrina en numerosas sentencias, señalando que este artículo es una excepción a la regla general contenida en el derecho común en el artículo 1698 inc.1 del Código Civil, sustentándose en el principio de especialidad⁵¹. Otros de los argumentos

“Art. 1698. Incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquéllas o ésta.”

Otros argumentos utilizados por la Corte Suprema son los siguientes⁵². En primer lugar la naturaleza del procedimiento de fiscalización, ya que se asimila a un sumario criminal más que a una controversia entre partes al ser propulsado por Principio Inquisitivo. a) Naturaleza del procedimiento de accertamiento: tanto la etapa de fiscalización como la jurisdiccional son

⁵⁰ Ídem, p.10

⁵¹ Ídem, p.10

⁵² Ibidem, p10.

propulsadas por el principio inquisitivo⁵³. Por otro lado, además señala que el Servicio de Impuestos Internos, siguiendo bajo el principio inquisitivo, no es un parte en el sentido procesal, ya que el SII es un ente fiscalizador y participa como representante del Fisco.⁵⁴

Y por último señala la literalidad del artículo 21 del C.T, señalando que bastaría con este artículo para establecer que la carga de la prueba correspondería al contribuyente.⁵⁵

Otra corriente considera que el ya citado artículo 21 del CT solo es una reiteración de la regla general del derecho común. Se ha sostenido que el artículo 21 no establece una regla de *onus probandi*, sino que se aplicarían las reglas generales en relación al art. 2 del CT

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

Sería aplicable, el artículo recién citado, respecto al *onus probandi*, ya que el artículo 21 no establece la carga de la prueba en materia de obligaciones

⁵³ Corte Suprema, 26 de mayo 2004, rol 4962-2000.

⁵⁴ OJEDA, BERNAL JIRLEN, óp. Cit., p. 11.

⁵⁵ OJEDA, BERNAL JIRLEN, óp. Cit., p. 10.

tributarias. De acuerdo a la revisión de la historia fidedigna del establecimiento del Código Tributario, en ella se establece que se ha eliminado la referencia al peso de la prueba, existente en el anteproyecto del C.T en su párrafo 3º Título I del Libro I, conservándose hasta hoy el epígrafe Disposiciones varias⁵⁶. Siguiendo esta corriente, sería el Servicio quien tiene la carga de probar la existencia del hecho gravado, pero quien aporta la prueba es el contribuyente. Así entonces, el SII como ente fiscalizador, tiene el peso de la prueba respecto de la existencia de la obligación tributaria, coherente con el artículo 1698 del C.C, y con el principio de legalidad⁵⁷. Sin embargo, “si el Servicio tiene la carga de probar los hechos constitutivos, su correlativo desemboca en sostener que los hechos impeditivos, modificativos o extintivos son de cargo del contribuyente; como por ejemplo, la existencia de una exención tributaria”.⁵⁸

⁵⁶ UGALDE PRIETO, RODRIGO, Prueba de las obligaciones tributarias en el derecho tributario chileno, Editorial Lexis Nexis, Santiago, 2004, p. 36. Citado por OJEDA, BERNAL JIRLEN, óp. Cit., p. 11.

⁵⁷ DUMAY PEÑA, ALEJANDRO: “La carga de la prueba en las reclamaciones tributarias” [en línea], p. 16, disponible en www.derechotributario.cl. Citado por OJEDA, BERNAL JIRLEN, óp. Cit., p. 11

⁵⁸ OJEDA, BERNAL JIRLEN, óp. Cit., p. 11.

Por último, la tercera corriente considera el artículo 21 del CT como un complemento de la regla general del derecho contemplada en el art 1698 del CC. Aplicando la distinción de los hechos en constitutivos, impeditivos y extintivos, “el art. 1698 del CC determinaría que: a) El sujeto activo de la obligación tributaria- el Fisco- debe probar la existencia de la misma, de acuerdo al principio general del artículo 1698 CC. b) El sujeto pasivo de las obligación tributaria o contribuyente debe probar los hechos impeditivos o extintivos de la obligación tributaria, también de acuerdo al principio general del artículo 1698 CC”⁵⁹ y que el art. 21 del CT, respondería cómo se probarían los hechos modificativos, impeditivos y extintivos, lo que correspondería al contribuyente, cómo debe reaccionar el SII ante la prueba entregada y qué puede hacer el contribuyente en reacción al Servicio⁶⁰ .

Analizaremos a continuación una situación en particular, que se vincula directamente con la carga de la prueba.

⁵⁹ OJEDA, BERNAL JIRLEN, óp. Cit., p. 12.

⁶⁰ Ídem.

1.1. Artículo 200 del Código Tributario, inciso segundo.

El artículo 200⁶¹, inciso 2° del CT establece una de las situaciones en que el plazo de prescripción de la acción de fiscalización aumenta de 3 a 6 años. El plazo aumentará cuando la declaración del contribuyente sea maliciosamente falsa. Esta es una situación particularmente difícil de aplicar y de determinar en la práctica⁶², ya que contiene un elemento subjetivo, y esto la convierte en la más controversial de las dos hipótesis planteadas por el Artículo 200.

Para los fines del Artículo 200 del Código Tributario, no es suficiente con que la declaración tenga datos no verdaderos, sino que requiere que la falsedad de estos sea maliciosa⁶³. Es decir, que la falsedad sea el resultado

⁶¹ Art. 200, inciso 1° y 2°: "El Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que hubiere lugar, dentro del término de tres años contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.

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

⁶² UGALDE, RODRIGO y GARCÍA, JAIME. Op. Cit p. 509

⁶³ Respecto de la maliciosidad de la declaración, es relevante recordar el Principio General del Derecho que establece que la Buena Fe se presume, con excepción de los casos en que la Ley establece la presunción contraria y en que todos los otros casos la mala fe debe probarse (Artículo 707, Código Civil).

de un acto consciente del declarante, que supo, o que a lo menos debió haber sabido que lo declarado no se ajustaba a la verdad.

En este mismo sentido se ha manifestado el Servicio de Impuestos Internos expresando, en la Circular N° 73 del año 2001, que la circunstancia de que una declaración sea falsa alude a que uno o más de los antecedentes contenidos en ella es fingido, simulado o que no se ajusta a la verdad de los hechos a que el mismo se refiere.⁶⁴

En tanto, el artículo 21 del Código Tributario es considerado por parte de la doctrina y jurisprudencia, como el artículo que contiene la regla del *onus probandi* en materia de las obligaciones tributarias⁶⁵. Este artículo es aplicable tanto a la etapa fiscalizadora como a la jurisdiccional y se puede dividir de acuerdo a la fase del accertamiento⁶⁶; en la etapa de fiscalización, aplicamos el inciso 1° del artículo⁶⁷, le corresponde al contribuyente probar

⁶⁴ Chile. Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 73 que imparte instrucciones relativas a la aplicación de las normas de prescripción en el ejercicio de las acciones y facultades del Servicio de Impuestos Internos, 11 octubre 2001.

⁶⁵ OJEDA, BERNAL JIRLEN, óp. Cit., p. 4.

⁶⁶ OJEDA, BERNAL JIRLEN, óp. Cit., p. 13

⁶⁷ Art. 21, inc 1° Código Tributario: “Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u

la verdad de sus declaraciones, por lo tanto a él le corresponde la carga de la prueba; sin embargo, “una vez que cumple con ello (el contribuyente) la ley le otorga respaldo ante su cumplimiento, estatuyendo que puede determinarse un impuesto distinto bajo la calificación fundada por parte del Servicio de estar en presencia de documentación no fidedigna o falsa.”⁶⁸

En el caso de que el SII rechaza la documentación entregada por el contribuyente, y establece un impuesto distinto al declarado es aplicable el inciso 2 del artículo 21 del C.T⁶⁹. De la lectura del artículo, entendemos que le correspondería al contribuyente la misión de desvirtuar las impugnaciones del SII, y es aquí donde se producirá la controversia jurisdiccional⁷⁰, porque a nuestro parecer siguiendo una línea de la doctrina y jurisprudencia le corresponderá al Servicio probar la calidad de falso o no

obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.

⁶⁸ OJEDA, BERNAL JIRLEN, óp. Cit., p. 13

⁶⁹ Art. 21, inciso 2° CT: “El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero.”

⁷⁰ OJEDA, BERNAL JIRLEN, óp. Cit., p. 13

fidedigno de la documentación impugnada, y sólo una vez realizada esta cuestión, la carga recaerá nuevamente en el contribuyente, todo esto en la etapa de reclamo.⁷¹

El llamado a acreditar lo malicioso de la falsedad de la declaración es el Servicio de Impuestos Internos, toda vez que debe presumirse que los antecedentes contenidos en la declaración que no se ajustaren a la realidad, se deben a un error involuntario del contribuyente, o incluso a su negligencia, pero no a su intención dolosa, como el mismo Servicio lo establece en la Circular N°73 del 2001. Así mismo, en dicha Circular se cita un fallo de la Excelentísima Corte Suprema, respecto del concepto de malicia aplicable en estas situaciones, en él se establece que debe tenerse presente que no es necesario que la malicia haya sido declarada o establecida en un proceso por delito tributario⁷², por lo tanto la malicia que se requiere para la aplicación de este precepto no es de tipo penal, sino de orden tributario.

⁷¹ OJEDA, BERNAL JIRLEN, óp. Cit., p. 12

⁷² Circular N°73 op. Cit. p. 10

Estimamos que es preciso distinguir entre la carga probatoria de la verdad de las declaraciones, que recae en el contribuyente y la prueba de la falsedad imputada al contribuyente como maliciosa, que es carga del Servicio de Impuestos Internos. Es la raíz de esta distinción la que ha sido objeto de conflicto en nuestros tribunales, ya que como sabemos, si bien no se afectó la norma que contiene esta materia con la Ley 20.322, se cambió el ente encargado de resolverlo. Previo a la reforma era el Servicio de Impuestos Internos; ahora, el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente.

1.1.1 Jurisprudencia.

El fallo, sobre Reclamo de liquidaciones, del TTA de Antofagasta, con fecha 3 de mayo 2011, RIT GR-03-00009-2010 sigue la tesis presentada declarando que si bien el SII afirma que las declaraciones presentadas son maliciosamente falsas, debe para ello probar la malicia en la falsedad de las declaraciones, no siendo suficiente que los datos no sean verdaderos, sino que dichas falsedades se deben a un acto consciente del contribuyente quien

supo o debió haber sabido que las declaraciones eran falsas o que no se ajustaban a la verdad⁷³.

El fallo citado por el profesor Jaime García en la charla técnica “Jurisprudencia y Problemática de la Nueva Justicia Tributaria”, desarrollada el 27 de marzo de 2013 del Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco, con fecha 19 de noviembre del 2012 señala que el contribuyente denunciado se encuentra beneficiado con la presunción de inocencia y, por tanto, corresponde al Servicio de Impuestos Internos aportar los antecedentes que acrediten la configuración de la infracción denunciada⁷⁴.

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Tributario y Aduanero de La Serena, en el fallo con fecha 22 noviembre del 2011, en la causa RIT Gr 06-00008-2011 al señalar en uno de sus considerandos: “23°.- Que, en consistente armonía con lo anterior, debe tenerse presente que conforme el artículo 26 del Código Tributario, el contribuyente no puede ser objeto de

⁷³ Sentencia de fecha 3 de mayo 2011, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Antofagasta, en autos RIT GR-03-00009-2010.

⁷⁴ GARCÍA ESCOBAR, JAIME, Jurisprudencia y Problemática de la Nueva Justicia Tributaria. En: Charla Técnica del Instituto Chileno de Derecho Tributario. (27 marzo 2013. Santiago de Chile.) [En línea] < <http://www.ichdt.cl/contenidos.php?tipo=actividades&content=142>>

cobros retroactivos si se ajustó de buena fe a una interpretación del Servicio y, en la especie, la circular 73 dispuso que es el Servicio el que debe probar el carácter de maliciosamente falsas de las declaraciones cuando ello se sostiene como fundamento de un cobro por periodos más extensos que los ordinarios, en consecuencia, no puede ahora el Servicio pretender en este proceso que es el contribuyente quien debe probar lo contrario y, de no hacerlo, que se deban confirmar las liquidaciones.”⁷⁵

Con fecha 6 de marzo del 2013, el Tribunal Tributario de Iquique, determinó al igual que en los fallos ya citados, que el Servicio es quien debe probar en sede judicial la malicia en la falsedad de las declaraciones del contribuyente: “7.- Es responsabilidad del SERVICIO, por consiguiente, acreditar en este proceso judicial que efectivamente las Declaraciones de Impuestos (Renta e I.V.A.) efectuadas por su representada en los periodos de los años 2006, 2007, 2008 y 2009 constituyen actos realizados con el propósito de evitar el correcto pago de tributos que deben ser enterados al erario fiscal, porque -y esto también debe ser probado- las respectivas

⁷⁵ Sentencia de fecha 22 noviembre del 2011, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de La Serena, en autos RIT Gr 06-00008-2011.

determinaciones de impuestos hechas por la contribuyente no se fundaba en documentación contable verdadera. Pero hasta que no se pruebe que efectivamente hubo Declaraciones maliciosamente falsas de parte de su representada, es improcedente, injustificada e indebida la decisión del SERVICIO de aplicar a su acción fiscalizadora el plazo de prescripción del inciso segundo, del artículo 200°, del Código Tributario (seis años) para así liquidar en el año 2012 los tributos declarados hace más de tres años.”⁷⁶

La Segunda Sala de la Corte de Apelaciones de San Miguel, en el fallo Rol N°20-2014 con fecha 1 de Septiembre del 2014 confirma la sentencia apelada de fecha 27 de marzo del 2013 dictada por el Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago de la Región Metropolitana en la causa RIT GR-17 00065-2013, señala con respecto a la carga de la prueba de la maliciosidad de las declaraciones en su considerando quinto:

“QUINTO: Que no deja de llamar la atención de esta Corte la interpretación que se realiza del artículo 21 del Código Tributario por la recurrente, ya que dejaría en manos de la reclamante la prueba de no haber cometido dolo o

⁷⁶ Sentencia de fecha 6 de marzo 2013, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Iquique.

malicia alguna en sus declaraciones. Ello, en realidad, impone una exigencia desmedida a la parte reclamante, exigiéndosele la prueba de un hecho negativo, pero más aún, porque iría contra la presunción de buena fe que establece el Código Civil en su artículo 707 con alcances generales, siendo carga del Servicio el probar que las declaraciones contenían expresiones maliciosamente falsas.”⁷⁷

La Excelentísima Corte Suprema en autos Rol N°10635-14, en recurso de nulidad, con fecha 7 de enero 2015, señala en sus considerando Octavo: “...Cabe recordar que, según reiterada jurisprudencia de esta Corte, al ente acusador le corresponde acreditar la malicia con que habría obrado el contribuyente, lo cual de no ocurrir, impide la extensión del término de prescripción.”⁷⁸

⁷⁷ Sentencia de fecha 1 de septiembre, pronunciada por la primera Sala de la Corte de Apelaciones de San Miguel, en autos Rol N°20-2014.

⁷⁸ Sentencia de fecha 7 de enero del 2015, pronunciada por la Excelentísima Corte Suprema, en autos Rol N°10635-14.

2. Valoración de la Prueba

La prueba está regulada por el reformado Artículo 132 del Código Tributario, y en su inciso 14 establece lo que corresponde a una de las modificaciones de fondo más importantes de la Ley 20.322, con esta modificación se establece el criterio de valoración de la prueba que debe utilizar el Juez Tributario: “La prueba será apreciada por el Juez Tributario y Aduanero de conformidad con las reglas de la sana crítica. Al apreciar las pruebas de esta manera, el tribunal deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador.”

Por tanto, la reforma ha establecido un nuevo sistema de apreciación de la prueba en materia tributaria, alterando la forma en que adquieren eficacia probatoria los elementos de prueba, cambiando el sistema de prueba legal al

sistema de la sana crítica. El sistema de la sana crítica se caracteriza por la remisión a los criterios de lógica y de experiencia por parte del juez al momento de valorar la prueba. El sistema de valoración libre se encuentra muy vinculado al deber de fundamentación de la sentencia, ya que se le exige al Juez Tributario que indique cuales fueron los motivos para las conclusiones a que llega en la sentencia.

3. Limitaciones en la prueba

Un novedoso tema fue incorporado con la reforma a la Justicia Tributaria para la tramitación de las reclamaciones tributarias y aduaneras, este se refiere a la limitación en la presentación de antecedentes en el término probatorio. La ley 20.322 permite al Juez Tributario y Aduanero, previa solicitud del Servicio, decretar la inadmisibilidad de antecedentes que tengan relación con las operaciones fiscalizadas cuando estos documentos se encuentren en poder del contribuyente y no hayan sido acompañados íntegramente, aun cuando el SII así lo haya solicitado determinada y específicamente en la citación⁷⁹. La citación a la que se refiere es una

⁷⁹ UGALTE, RODRIGO; GARCÍA, JAIME y UGARTE, ALFREDO. op. Cit p.151

actuación del Servicio de Impuestos Internos, consagrada en el art. 63 del CT, que consiste en la comunicación escrita al contribuyente con el objeto que éste presente dentro del término de un mes una declaración que rectifique, aclare, amplíe o confirme su declaración anterior.

“Artículo 63.- El Servicio hará uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse. El Jefe de la Oficina respectiva del Servicio podrá citar al contribuyente para que, dentro del plazo de un mes, presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior. Sin embargo, dicha citación deberá practicarse en los casos en que la Ley la establezca como trámite previo. A solicitud del interesado dicho funcionario podrá ampliar este plazo, por una sola vez, hasta por un mes. Esta facultad podrá ser delegada en otros jefes de las respectivas oficinas.

La citación producirá el efecto de aumentar los plazos de prescripción en los términos del inciso 4º del artículo 200 respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en ella.”

Volviendo al art. 132 del CT, este artículo establece que “Se admitirá, además, cualquier otro medio probatorio apto para producir fe”. Y es en esta misma disposición que se consagra la restricción al principio general de libertad probatoria en los incisos 11° y 12°:

“No serán admisibles aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63 y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo. El reclamante siempre podrá probar que no acompañó la documentación en el plazo señalado, por causas que no le hayan sido imputables, incluyendo el caso de haber solicitado al Servicio prórroga del plazo original para contestar la referida citación y ella no fue concedida o lo fue por un plazo inferior al solicitado.

El Juez Tributario y Aduanero se pronunciará en la sentencia sobre esta inadmisibilidad”

Es una sanción procesal de inadmisibilidad probatoria para el contribuyente, que premeditadamente no puso a disposición del Servicio, que es novedosa para la legislación tributaria. Tiene por objeto evitar que el contribuyente manipule la eficacia de la acción fiscalizadora, por medio de la

planificación de la entrega de documentos según su conveniencia⁸⁰. Se ha afirmado que con esta sanción se buscaría castigar la mala fe del contribuyente, ya que “se le puede considerar de mala fe, y consiguientemente, aplicársele la sanción revisada, por cuanto con esta actitud obliga al Servicio de Impuestos Internos, a practicar una liquidación que, de otro modo, no se practicaría o se haría de un modo totalmente diverso.”⁸¹

El establecimiento de la limitación a la libertad probatoria podría significar la afectación al principio del debido proceso, puntualmente el derecho de defensa del contribuyente, establecido en el artículo 19 N° 3 de nuestra Constitución, además de afectar el derecho a la prueba y el principio contradictorio⁸², al establecer la no admisibilidad de ciertos documentos que

⁸⁰ VALDIVIA, FRANCISCO. 2011. Paralelo con el sistema anterior principales cambios. [En línea] Reporte Tributario. N°22
<http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=417:paralelo-con-el-sistema-anterior-principales-cambios&catid=67:reporte-tributario-no22-diciembre-2011&Itemid=141> [consulta: 20 mayo 2014]

⁸¹ UGALTE, RODRIGO; GARCÍA, JAIME y UGARTE, ALFREDO. op. Cit p.151

⁸² OJEDA, BERNAL JIRLEN, óp. Cit., p. 18

tienen directa relación con el reclamo. Esta inadmisibilidad podría significar el estado de indefensión absoluta del contribuyente quien se vería imposibilitado de aportar los documentos y antecedentes necesarios para probar y acreditar las pretensiones hechas valer ante el Juez Tributario. La mayor crítica que puede hacerse a la limitación de la prueba, se relaciona directamente con el estado de indefensión en que el contribuyente podría encontrarse, porque no solo puede afectar al contribuyente que de mala fe no presentó los documentos requeridos, sino también al contribuyente solo negligente que no concurre tras haber sido requerido por el Servicio.

Es por esto que se ha explicado que la interpretación del artículo 132 debe ser restrictiva, es decir debe ser interpretado sólo en los casos que señalados por el legislador, en este caso sólo cuando se cumplan los presupuestos exigidos por la Ley⁸³, ya que entenderlo de otra forma sería deshonar la finalidad garantista y de certeza.

⁸³ GARCÍA ESCOBAR, JAIME. 2013. Tribunales Tributarios y Aduaneros: Inadmisibilidad probatoria, un tema polémico. Revista del Abogado N°58 p. 17

1) Que los antecedentes tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas. Esto quiere decir que tengan un vínculo o conexión con las operaciones que son objeto de fiscalización.

2) Que los antecedentes hayan sido solicitados determinada y específicamente. El requerimiento de antecedentes formulado en la citación de acuerdo a los términos que utiliza el art. 132, debiere ser formulado individualizando los antecedentes, de tal manera que no produzca dudas. Así mismo, se ha interpretado que “el uso reiterado de dos términos similares da a entender que la voluntad del legislador es exigir al Servicio el máximo detalle en la individualización de los documentos pertinentes”⁸⁴ y que requiere del SII un “esfuerzo de certeza e información a favor del contribuyente”⁸⁵

3) Que los antecedentes sean solicitados por el Servicio en la citación a que se refiere el Artículo 63 del Código Tributario. Este requisito se desprende de la lectura del inciso 11° del art. 132 del CT. Así entonces la inadmisibilidad probatoria no puede ser aplicada por los TTA en los juicios

⁸⁴ GARCÍA ESCOBAR, JAIME. Op. cit p. 20

⁸⁵ *Ibíd.*

de reclamación donde el acto administrativo no haya sido precedido por una citación en la etapa de fiscalización.

Es la exigencia de que concurren los anteriores presupuestos lo que ha generado discusiones en nuestros tribunales.

3.1. Jurisprudencia.

Los tribunales de nuestro país se han referido a esta materia, interpretando la norma restrictivamente, aplicando esta sanción al contribuyente sólo en la medida que se han presentado todos los presupuestos establecidos en el artículo 132 incisos 11° y 12.

Así lo entendió el TTA de Iquique, en el fallo de la causa Rit GR-02-00057-2012, con fecha 18 de marzo del 2013. El Servicio de Impuestos Interno alega la inadmisibilidad de ciertos documentos a los que el tribunal responde: “La figura legal que el SII solicita aplicar (aunque sin decirlo) se encuentra regulada en el Artículo 132°, inciso 11, el Código Tributario (Discovery), ya referida en la letra f) del considerando precedente.

El primer requisito que el SII debió cumplir para aspirar a la inadmisibilidad probatoria judicial que ahora pretende es haber efectuado una “citación” de conformidad al Artículo 63, en donde hubiere señalado, determinada y específicamente, los antecedentes solicitados y que tienen relación directa con las operaciones fiscalizadas; citación que el SII no practicó, encontrándose en el expediente sólo las notificaciones N°13182, N° 13982 y N°567049, amén de una infracción por entramamiento a la fiscalización, rolantes a fojas 139, 142 y 146, todas las cuales, al no ser una “citación”, no pueden dar lugar a la inadmisibilidad señalada en el referido artículo 132”⁸⁶.

En este mismo sentido se pronunció el Juez Tributario de Temuco, en el fallo con fecha 4 de mayo del 2012, en la causa RIT GR-08-00027-2011 “SEGUNDO: Que, del análisis de la alegación efectuada surge que la actuación administrativa reclamada no ha sido precedida por el trámite de la citación contemplada en el artículo 63 del Código Tributario, antecedente previo y requisito legal para determinar la procedencia de la exclusión de

⁸⁶Sentencia de fecha, 18 marzo 2013, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Iquique, en autos RIT GR-02-00057-2012.

antecedentes probatorios por haber sido solicitados en forma detallada y específica por la administración tributaria en dicha actuación ... ⁸⁷. Agregando además en su considerando Cuarto que del mérito de los antecedentes del proceso no se vislumbra el cumplimiento de los requisitos del art. 132 inc. 11° y 12°, por lo que serán admitidos los documentos acompañados al reclamo y se considerarán medios de prueba.

En el mismo sentido el TTA de Puerto Montt, en la sentencia 19 de diciembre del 2012, señala respecto de la exigencia de la existencia de una citación previa, que el contribuyente no había sido citado de acuerdo al art. 63 CT, sino que este sólo había sido notificado por Servicio de Impuestos Interno para comparecer, lo que ya impedía la aplicación de la inadmisibilidad probatoria, y que además, esta sanción no había sido reclamada expresamente durante el proceso⁸⁸.

Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco, en la sentencia con fecha 21 de junio del 2012, del, causa Rit GR-08-00052-2011, señala “es evidente que

⁸⁷ Sentencia de fecha, 4 de mayo 2012, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco, en autos RIT GR-08-00027-2011.

⁸⁸ Sentencia de fecha 19 de noviembre del 2012, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto Montt, en os autos RIT GR-12-00010-2012

la limitación legal a la admisibilidad de la prueba aportada por el reclamante, que consagra la norma referida en el considerando anterior, afecta el derecho de defensa de la parte reclamante, por lo cual su aplicación debe ser restrictiva y verificarse sólo cuando se compruebe el cumplimiento de los requisitos que la Ley ha establecido al efecto, esto es, que se hayan solicitado los antecedentes en forma determinada y específica por el Servicio de Impuestos Internos a la reclamante en la Citación a que se refiere el artículo 63 del Código Tributario y que el reclamante no demuestre que no acompañó la documentación en el plazo señalado por causas que no le hayan sido imputables. Lo anterior, en atención a que la norma referida, pese a tener un fin legítimo que consiste en evitar el ocultamiento de pruebas relevantes para el juicio, obliga al Tribunal a ser riguroso en su aplicación, cautelando el cumplimiento de cada uno de los requisitos que establece la norma legal, considerando fundamentalmente la gravosa sanción que impone a la reclamante.”⁸⁹ Así también lo establece en la sentencia RIT GR-08-00005-2011, del 10 de agosto del 2011, del mismo

⁸⁹ Sentencia de fecha, 21 de junio 2012, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco, en autos RIT GR-08-00052-2011.

tribunal, y el fallo de fecha 13 de marzo 2012 del TTA de Antofagasta, RIT GR-03-00020-2011.

El Juez Tributario y Aduanero de la Región del Maule se refirió respecto a la necesidad de que los antecedentes tengan una relación directa, al examinar el art. 132 inciso 11°, señalando que existiría una relación directa entre los antecedentes y las operaciones fiscalizadas “pues aquellos son concordantes en cuanto a los períodos y naturaleza de dichas operaciones”⁹⁰.

Con fecha 15 de mayo de 2012, el TTA de Coquimbo, en el mismo sentido que el fallo anterior, señala en su considerando Décimo que además de no cumplirse el requisito de que los antecedentes tengan una relación directa con las operaciones fiscalizadas, en este caso tampoco se cumple con la exigencia de determinación y especificidad “ Como se puede observar del listado que se escribió en la citación, en su mayoría no cumplen con esta exigencia, en cuanto no precisan el periodo, el contribuyente, el

⁹⁰ Sentencia de fecha 7 de julio del 2013, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule, en los autos RIT GR-07-00032-2012.

proceso de fiscalización en que inciden, etc. En cambio, parece un listado general y teórico de posibles antecedentes que pudieran existir o ser necesarios en una fiscalización, en que con igual liviandad se podría pretender todo antecedente probatorio que exista o pudiera existir en poder del reclamante y de esta forma, si no los acompaña, dejarlo sin la posibilidad de demostrar su pretensión”⁹¹

El Tribunal Tributario de Talca en la sentencia de la causa Rit GR-07-00039-2012, con fecha 26 de abril del 2013 expresa: “DÉCIMO SEXTO: Que, sobre el particular, cabe señalar que la limitación a los medios de prueba alegada por la parte reclamada se encuentra establecida en los incisos 11° y 12° del artículo 132 del Código Tributario (...)De acuerdo al tenor literal de la norma previamente transcrita, para que proceda la limitación de la prueba alegada por la reclamada, en relación con los antecedentes no acompañados en forma íntegra dentro del plazo que provee el artículo 63 del Código Tributario, es necesario que, copulativamente, estos hayan sido solicitados determinada y específicamente por el S.I.I. en

⁹¹ Sentencia de fecha 15 de mayo del 2012, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, en los autos RIT GR-06-00022-2011.

la citación practicada al contribuyente; que tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas; y que hayan estado a disposición del contribuyente a dicha época, a menos que no los pudiera acompañar por causas no imputables al mismo.”⁹² Además en el considerando Vigésimo interpreta la misma norma: “Que, al respecto y teniendo presente las normas de interpretación establecidas en los artículos 19 a 24 del Código Civil, cabe señalar que los términos “determinada” y “específicamente” que utiliza el inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario, no son palabras técnicas ni tampoco se les ha otorgado un significado legal distinto de su sentido natural y obvio. (...) De los conceptos antes descritos, se concluye que la solicitud de antecedentes por parte del órgano fiscalizador, prevista como requisito para la procedencia de la limitación probatoria tributaria del inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario, no puede ser genérica sino que debe ser en términos fijos, precisos y pormenorizados, de forma tal que el contribuyente pueda distinguir e identificar claramente el o los documentos requeridos por el órgano fiscalizador.”⁹³ Agregando que “Una

⁹²Sentencia de fecha, 26 de abril del 2013, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Talca, en autos RIT GR-07-00039-2012.

⁹³ *Ibíd.*

interpretación distinta, a juicio de este sentenciador, podría afectar el derecho de defensa de los contribuyentes y no estaría acorde con el ordenamiento jurídico vigente, teniendo presente que se trata de una excepción al principio de libertad probatoria que rige en el ámbito tributario, de acuerdo a lo dispuesto en el mismo artículo 132 del código del ramo, razones por las que la disposición legal en estudio debe interpretarse de forma restrictiva.” Y que “la utilización de las expresiones “tales como:” y “Cualquier otro que conduzca al mismo fin”, las que son manifestación clara del carácter genérico y no taxativo de los antecedentes solicitados a la contribuyente reclamante.”⁹⁴

Siguiendo la línea del fallo anterior, el Tribunal Tributario de Antofagasta con fecha 4 de abril del 2013, lo siguiente: “Que, como es posible apreciar, el legislador no ha definido expresamente los términos “determinada y específicamente”; además, estos no constituyen palabras técnicas de alguna ciencia o arte, razón por la cual, para los efectos de desentrañar su correcto sentido y alcance, deberá estarse a su

⁹⁴ *Ibíd.*

sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras”⁹⁵.

Así también ha resuelto el TTA de Coquimbo, en sentencia fecha 19 de marzo del 2014, en autos RIT GR-06-00037-2013 y el Tribunal Tributario y Aduanero de Antofagasta, este último señalando “Que, conforme el uso general de los términos en cuestión, se arriba a la convicción que la expresión legal referida, exige al ente fiscalizador, que al momento de requerir los antecedentes, lo haga singularizando cada uno de los elementos de convicción que requiere, en términos tales, que esta singularización permita distinguirlos de otros sin lugar a dudas, sean o no similares; es decir, el requerimiento debe ser en términos singulares, concretos y precisos de cada uno de los antecedentes que se requieren, de modo tal, que permitan su diferenciación, no siendo admisible en caso alguno, expresiones genéricas o ambiguas”⁹⁶

El Tribunal Tributario y Aduanero del Maule, con fecha 10 de mayo del 2013, señala que con respecto a la solicitud de antecedente por parte del

⁹⁵ Sentencia de fecha 4 de abril del 2013, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Antofagasta, en los autos RIT GR-03-00024-2012.

⁹⁶ Sentencia de fecha 13 de marzo del 2012, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Antofagasta, en los autos RIT GR-03-00020-2011.

Servicio de Impuestos Interno, como requisito de procedencia de la inadmisibilidad probatoria del art. 132 inc 11°, “no puede ser genérica sino que, necesariamente, debe ser en términos fijos, precisos y pormenorizados, a lo menos en cuanto al tipo de documento, al período tributario a que se refiere y al impuesto que se pretende revisar con dichos antecedentes, de forma tal que el contribuyente pueda distinguir e identificar claramente el o los documentos requeridos por el órgano fiscalizador.

Una interpretación distinta, a juicio de este sentenciador, podría afectar el derecho de defensa de los contribuyentes y no estaría acorde con el ordenamiento jurídico vigente, teniendo presente que se trata de una excepción al principio de libertad probatoria que rige en el ámbito tributario, de acuerdo a lo dispuesto en el mismo artículo 132 del código del ramo, razones por las que la disposición legal en estudio debe interpretarse de forma restrictiva”⁹⁷

⁹⁷ Sentencia de 10 de mayo del 2013, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule, en los autos RIT GR-07-00043-2012.

CAPITULO 5. NULIDAD DE DERECHO PÚBLICO TRIBUTARIA.

Esta particular problemática se relaciona con la competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros para conocer y resolver la nulidad de derecho público de los actos emanados del Servicio de Impuestos Internos.

La competencia de los nuevos TTA para resolver una nulidad de derecho público en materia tributaria no había sido reconocida, hasta el reciente fallo de la Corte de Apelaciones de Talca. Con este precedente se ha abierto una nueva posibilidad para quienes consideran que este tipo de nulidad sea resuelta por los Tribunales Tributarios y Aduaneros y no por los Tribunales Civiles.

Otra situación que surgió en relación a la Nulidad de Derecho Público en materia tributaria, se vincula directamente con la fundamentación del acto administrativo. Como se analizará en las próximas páginas la nulidad como sanción operará cuando en la dictación de un acto de la administración del Estado se haya cometido un vicio que influya en la existencia, legalidad, validez y eficacia del mismo. Se discute, entonces, sobre la incertidumbre

de si la fundamentación es un vicio que afecte dichas características del acto para la invocación y obtención de la nulidad.

1. Origen y Fundamentos de la Nulidad de Derecho Público.

El Profesor Eduardo Soto Kloss explica cuál es la “razón de ser de la nulidad de derecho público”⁹⁸ señalando primeramente que Chile es una república y que bajo esta idea debe suponerse que tanto gobernantes como gobernados están sometidos al imperio del Derecho. Entendiendo por gobernantes toda autoridad pública estatal que desarrolle funciones del Estado por atribuciones de potestades de poder público por la Constitución Política de la República o las leyes. La Constitución deja claramente establecido en el art. 6, que los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella; además, que los preceptos de la Constitución obligan tanto a los titulares como a los

⁹⁸ SOTO KLOSS, EDUARDO. 1991-1992. La Nulidad de Derecho Público referida a los actos de la administración. Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso. XIV p. 418

integrantes de éstos órganos y cuya infracción genera la responsabilidad y sanciones que determine la ley.

Es más, el art. 7 agrega que los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la Ley. Sin que puedan atribuirse, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes.

El Profesor Soto Kloss⁹⁹ también agrega que si las normas recién señaladas no tuvieran establecidos los mecanismos jurídicos que permitieran ejecutarlas, éstas no tendrían ninguna aplicación práctica. Es decir, no tendrían esta aplicación “si no se controlara la actuación de esos órganos a fin de comprobar si sus actos u omisiones se han conformado, a Derecho”. Es por esto que la Constitución ha establecido un sistema de control que abarca la prevención, represión y fiscalización de los funcionarios, las omisiones en que hubieran incurrido y los actos jurídicos que se hubieran dictado. Por si fuera poco, la Constitución además considera una específica sanción para aquellos actos que contravengan los requisitos de validez (art.

⁹⁹ SOTO KLOSS, EDUARDO. Op cit p.419-420

7, incisos 1º y 2º). Esta sanción es la nulidad que les afecta de pleno derecho, es insanable e imprescriptible. También explica que si bien esta nulidad opera *ipso iure* por disposición de la Constitución (art. 7 inciso final: Todo acto en contravención a este artículo es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señale.), en razón de la seguridad jurídica, ha de haber una declaración formal e indiscutida de un órgano que reconozca la existencia de la infracción y por lo tanto de la nulidad del acto. El órgano llamado a hacer esta declaración es un tribunal de justicia, “único órgano a quien le ha sido conferida de manera exclusiva y excluyente la función de juzgar de modo independiente e imparcial una contienda entre partes, cualesquiera sean éstas, si persona natural o jurídica y éstas sean públicas o privadas, incluso el Estado mismo o algunas de las personas jurídicas que lo conforman”¹⁰⁰. La función del juez es reconocer la existencia de un vicio que afecta a un acto administrativo por no haberse acogido a los requisitos establecidos en la Constitución, y en consecuencia, que dicho acto es nulo. Los vicios que pueden afectar al acto administrativo

¹⁰⁰ SOTO KLOSS, EDUARDO. Op cit. p. 420-422

se relacionan con la investidura del actor del acto, la competencia y de la forma del mismo.

Respecto de los efectos de la Nulidad de Derecho Público, el Profesor Soto Kloss señala que cualquiera sea la acción procesal deducida y cualquiera sea la pretensión formulada, el juez reconoce que en tanto el acto jurídico no pudo adquirir validez, no existe como tal y nunca entró al ordenamiento jurídico. A raíz de esto, los efectos de ese reconocimiento se retrotraen al momento de la dictación de ese acto viciado de nulidad

2. Procedencia de la Nulidad de Derecho Público por incompetencia del Tribunal.

La interrogante de cuál tribunal es competente para conocer la Nulidad de Derecho Público en materia tributaria, surge con la entrada en vigencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Ya que con anterioridad a la existencia de éstos estaba a cargo de los tribunales civiles

Se pueden distinguir tres corrientes para determinar qué tribunales deben de conocer de la Nulidad de Derecho Público en materia del Derecho Tributario. La primera, señala que los Tribunales Tributarios y Aduaneros tendrían una competencia limitada expresamente por el legislador por medio del artículo 1 de la Ley N° 20.322, que crea estos tribunales, no contempla dentro de su competencia el conocimiento de procesos de Nulidad de Derecho Público, señalando también que dicha nulidad es un asunto de naturaleza civil, por lo que los tribunales para el conocimiento de esta materia son los Tribunales Civiles y que para mayor abundamiento, que en virtud de las reglas generales de competencia, contenidas en los artículos 76 de la Constitución Política de la República, 5 y 45 del Código Orgánico de Tribunales, los únicos competentes para conocer de estas materias son los Tribunales Civiles. Bajo la segunda corriente, los vicios de Nulidad de Derecho Público pueden analizarse y resolverse por los TTA, pero sólo en el marco de un procedimiento de reclamo de competencia de tales Tribunales, y respecto de un acto reclamable. Y por último, la tercera corriente considera que los Tribunales Tributarios y Aduaneros deben conocer y resolver las alegaciones de tales vicios en forma directa, respecto

de cualquier actuación del Servicio, fundándose en el artículo 123 del Código Tributario que señala: “Se sujetarán al procedimiento del presente Título todas las reclamaciones por aplicación de las normas tributarias, con excepción de las regidas expresamente por los Títulos III y IV de este Libro.”, es categórico, quedando claro que el legislador no hace exclusión alguna respecto de las materias de naturaleza tributaria que puede conocer este Tribunal¹⁰¹.

Ahora bien, aunque es claro que con la creación de los tribunales tributarios no se creó con ellos una norma legal que les entregue la competencia para conocer de la Nulidad de Derecho Público en materia tributaria, tampoco existe alguna que les permita substraerse del conocimiento de la misma.

Es a razón de esto que hay quienes señalan que existe una laguna legal en esta materia. Pero como lo señala la jurisprudencia analizada, no estamos frente a una laguna legal, ya que la Ley es lo suficientemente clara para determinar que los tribunales competentes serían los Tribunales Tributarios,

¹⁰¹Considerando Octavo de la Sentencia de fecha 26 de febrero 2013, pronunciada por Tribunal Tributario y Aduanero de Valdivia, en los autos RIT GR-11-00017-2012.

y además sería competente en el marco del Principio de Economía Procesal, y también en aplicación del Principio de Racionalidad, y del Principio del Debido Proceso. A continuación algunos de los argumentos que nuestros tribunales han considerado para determinar que la competencia para conocer de la Nulidad de Derecho Público recae en los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

2.1. Jurisprudencia

La Corte de Apelaciones de Talca, en sentencia de 4 de enero de 2013, en causa rol de segunda instancia N°19-2012, resolvió que el Tribunal Tributario y Aduanero del Maule es competente para resolver de la Nulidad de Derecho Público. Argumentando la existencia de una laguna legal y que esta debe ser integrada conforme a derecho “si bien es cierto que no existe norma que obligue a conocer de la nulidad de Derecho Público a un Tribunal Tributario y Aduanero, no existe tampoco norma que saque de la esfera de conocimiento tales incidencias de los mismos Tribunales. En concordancia con lo antes señalado los artículos 38 y 76 de la Constitución Política de la República y 5, 45 y 108 del Código Orgánico de Tribunales, si

bien no señalan como competente para conocer de la nulidad de Derecho Público a los Tribunales Tributarios y Aduaneros tampoco se señala en tales disposiciones que la nulidad de Derecho Público Tributaria sea de competencia de los Tribunales Ordinarios...”¹⁰²

El TTA de Punta Arenas, en sentencia interlocutoria con fecha de 28 de febrero del 2012 de la causa RIT GR-09-00002-2012, respecto de una excepción de incompetencia del tribunal interpuesta por el SII, se declara competente para conocer de la acción de Nulidad de Derecho Público presentada por el contribuyente, teniendo como fundamentos los siguientes: “TERCERO: Que analizando este Magistrado nuestro Ordenamiento Jurídico, resulta irrefutable que en nuestra legislación no hay norma alguna que disponga respecto de que tribunal es competente para conocer de la acción de Nulidad de Derecho Público. En particular, nada se señala a este respecto en los artículos 6, 7, ni 76 de la Constitución Política de la

¹⁰² Sentencia de fecha 4 de enero 2013, pronunciada por Corte de Apelaciones de Talca, en los autos ROL N°19-2012.

República, así como tampoco en los artículos 5 y 45 del Código Orgánico de Tribunales.

CUARTO: Que si bien se puede sostener que el artículo 3 del Código de Procedimiento Civil establece una regla a utilizar en materia de competencia para discernir respecto del tema en análisis, no es menos cierto que dicha norma está referida a la aplicación del procedimiento ordinario en carácter de supletorio y general, lo que no se condice con el carácter especial de las materias que son de conocimiento propio de los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

QUINTO: Que siendo el asunto que nos convoca, la Nulidad de Derecho Público de los giros de impuestos de autos, una materia técnica y especial, y que la resolución acogiendo la incompetencia pedida supondrá resolver en consecuencia la prescripción de tales giros, conforme a la petición subsidiara de la actora que obra en el primer otrosí del mismo escrito de fojas 180 y siguientes, resultaría un contrasentido separar el conocimiento de ambos asuntos y enviar el primero a un Tribunal Civil, quedando solamente radicada la competencia para conocer de dicha prescripción en este Tribunal Tributario y Aduanero, afectándose evidentemente el

Principio de Economía Procesal y asumiéndose la contingencia de tener sobre esta materia sentencias contradictorias.

SEXTO: Que este Sentenciador no comparte la tesis de que el artículo 1 de la Ley N° 20.322 sea un argumento suficiente para impedir que este Tribunal Tributario y Aduanero conozca respecto de la Nulidad de Derecho Público planteada en lo principal del escrito de fojas 180 y siguientes, pues debe tenerse presente que dicha norma se refiere a “Resolver las reclamaciones...”, y en este caso estamos, en definitiva, en presencia de una reclamación en una materia que es de trascendencia tributaria, y ante un tribunal especializado en el conocimiento de controversias de esta naturaleza.

Por su parte, el artículo 123 del Código Tributario es categórico (...), quedando claro que el legislador no hace exclusión alguna respecto de las materias de naturaleza tributaria que puede conocer este Tribunal. “Toda persona podrá reclamar de la totalidad o de alguna de las partidas o elementos de una liquidación, giro, pago o resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, siempre que invoque un interés actual comprometido.”. De lo transcrito

podemos colegir que el contribuyente podrá basar su Reclamo invocando tanto argumentos de forma como de fondo, pues la ley no hace distingo al respecto, y evidentemente no le es lícito al intérprete distinguir. En este mismo sentido se pronuncia el profesor Pedro Massone Parodi, quien en su libro “Tribunales y Procedimientos Tributarios”, página 88, primera edición, febrero año dos mil nueve, Editorial Legal Publishing, sostiene que “El artículo 124 del Código Tributario dice que toda persona podrá reclamar de todas o de alguna de las partidas o elementos de los actos que indica, sin hacer tampoco distingos en cuanto a la forma o al fondo”.

Por último, no menos interesante resulta referirnos al artículo 123 bis del Código Tributario, incorporado por la Ley N° 20.322, al establecer la procedencia de la Reposición Administrativa respecto de los mismos actos a que se refiere el artículo 124 de ese cuerpo legal, en cuanto a las reclamaciones tributarias; materia que fue tratada en la discusión parlamentaria del proyecto de esta ley por el profesor don Rodrigo Ugalde Prieto, quien en su oportunidad señaló que: “El proyecto introduce un procedimiento voluntario de reposición administrativa respecto de las mismas materias que pueden ser objeto de una reclamación judicial”

(página seiscientos sesenta y uno de la Historia Fidedigna de la Ley N° 20.322, Biblioteca del Congreso Nacional), lo que es trascendente, pues en el ejercicio de esta reposición administrativa, es de toda lógica y racionalidad que los contribuyentes puedan argumentar ante el Servicio de Impuestos Internos tanto razones de forma como de fondo, pretendiendo que se corrijan tales o cuales actos administrativos ajustándolos a Derecho, y respecto de los cuales el ente fiscalizador acogerá dicha reposición de ser pertinente, evitando con ello una eventual judicialización del tema, con un posible resultado desfavorable en la litis. Luego, no hay razón para sostener que los argumentos de impugnación llevados a sede administrativa sean limitados, restringidos o no admitidos, en una reclamación sobre los mismos hechos ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros.”¹⁰³

Este mismo Tribunal, en la sentencia del 29 de septiembre del 2012, se declaró competente para conocer la acción de Nulidad de Derecho Público

¹⁰³Sentencia de fecha 28 de febrero 2012, pronunciada por Tribunal Tributario y Aduanero de Punta Arenas, en los autos RIT GR-09-00002-2012.

presentada por un contribuyente, aunque la rechazó por no cumplir con los requisitos legales¹⁰⁴.

Al mismo respecto el TTA de Valdivia en la sentencia con fecha 26 de febrero del 2013, RIT GR-11-00017-2012 que cita la sentencia antes referida agregando en el considerando octavo: “La materia en análisis, esto es, la posibilidad de discutir la Nulidad de Derecho Público ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, es objeto de opiniones encontradas en nuestro ordenamiento jurídico.

Se pueden distinguir tres tesis generales. Bajo la primera, que es la que sostiene el Servicio en estos autos, los Tribunales Tributarios y Aduaneros tendrían una competencia acotada, limitada expresamente por el legislador al crearlos, por lo que no pueden avocarse al conocimiento de vicios de Nulidad de Derecho Público bajo ningún contexto. Bajo la segunda, los vicios de Nulidad de Derecho Público pueden analizarse y resolverse, pero sólo en el marco de un procedimiento de reclamo de competencia de tales

¹⁰⁴ Sentencia de fecha 29 de septiembre 2012, pronunciada por Tribunal Tributario y Aduanero de Punta Arenas.

Tribunales, y respecto de un acto reclamable. Finalmente, bajo la tercera tesis, los Tribunales Tributarios y Aduaneros deben conocer y resolver las alegaciones de tales vicios en forma directa, respecto de cualquier actuación del Servicio”. En el considerando Décimo señala que de acuerdo a una correcta administración de justicia, los cuestionamientos constitutivos de Nulidad de Derecho Público, respecto de actuaciones tributarias que hayan sido objeto de Reclamo, deben ser conocidas y resueltas por los Tribunales Tributarios y Aduaneros fundándose en los principios de Economía Procesal y de Especialidad. Establece además que la existencia de los TTA “constituye un claro llamado del ordenamiento jurídico a someter el contencioso administrativo tributario a la esfera decisoria de tales tribunales especializados.” Respecto del acto impetrado señala “porque si bien es efectivo que los procedimientos tributarios sólo pueden impetrarse en contra de determinados actos, lo cierto es que, salvo en casos específicos, las causales para hacerlo no se encuentran definidas o delimitadas., por lo que los Tribunales Tributarios y Aduaneros son, pues, llamados a conocer de las impugnaciones en contra de tales actos, cualquiera sea la razón por la que se realicen. Es más, y como se verá en seguida, incluso cuando las

causales de impugnación se encuentran limitadas, ello es sólo respecto al mérito del acto, no en cuanto a eventuales vicios durante su creación y emisión.”. Finalmente el tribunal señala que “Sin embargo, debe reiterarse que, a juicio de este Tribunal, para que ello sea posible, es necesario que el cuestionamiento se haga respecto de un acto reclamable, y dentro del marco de algunos de los procedimientos previstos en el artículo 1° de la Ley N°20.322 ya citada”¹⁰⁵

El Tribunal Tributario del Bío Bío, se refiere a la cuestión de competencia, y señala en su considerando Décimo Primero “en concepto de este sentenciador resulta inviable estimar que la sola invocación del artículo 7° de la Carta Fundamental y de la consecuencia o castigo que su infracción acarrea, junto a las normas de rango legal que gobiernan los actos de inspección de los tributos contenidas en el Código de la especialidad, como fundamento de un reclamo tributario, transforme a éste último en una acción constitucional de nulidad de Derecho Público que, por tal motivo,

¹⁰⁵ Sentencia de fecha 26 de febrero 2013, pronunciada por Tribunal Tributario y Aduanero de Valdivia, en los autos RIT GR-11-00017-2012.

impida a este Tribunal Tributario y Aduanero avocarse, como fue pedido, a la revisión de la legalidad del procedimiento administrativo de fiscalización llevado adelante por el Servicio de Impuestos Internos; razón por la cual y atento lo prevenido en los artículos 1° N° 1 de la Ley N° 20.322 de 2009, Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros, 115 y 124 del Código Tributario, se desechará la incompetencia alegada por el Fisco de Chile.”¹⁰⁶

La Corte Suprema también ha fallado en favor de la competencia de los TTA para conocer de la acción de Nulidad de Derecho Público, como en esta sentencia del año 2012: “DÉCIMO: Que el planteamiento de los recurrentes es equivocado, por cuanto la competencia para conocer las acciones de nulidad de derecho público se encuentra entregada a los tribunales ordinarios de justicia en razón de la materia, según se desprende de los artículos 38 inciso segundo de la Constitución Política de la República y 3 del Código de Procedimiento Civil. De esta manera, no es procedente alegar la nulidad de la sentencia recaída en juicio tributario que

¹⁰⁶ Sentencia de fecha 1 de agosto 2012, pronunciada por Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío Bío, en los autos RIT GR-10-00006-2012

no declara tal cuestión, porque la competencia de esos tribunales se reduce a conocer del reclamo de ilegalidad de liquidaciones tributarias.”¹⁰⁷

3. Procedencia de la Nulidad de Derecho Público por falta de fundamentación del acto.

Como ya fue señalado anteriormente, la Nulidad de Derecho Público, operará siempre que se haya cometido un vicio en la dictación de un acto administrativo, y que este influya en la existencia, validez, eficacia y legalidad del mismo. Lo que nos lleva a la siguiente pregunta, ¿qué tipo de vicio?¹⁰⁸

Existen dos posibles respuestas para esta interrogante. La primera, es la que asume el Servicio de Impuestos Internos y algunos TTA, que sostienen, a partir del estudio de los Artículos 6 y 7 de nuestra Constitución, que el vicio al que nos referimos debe incidir: 1) en la investidura previa y regular del órgano respectivo; 2) a que haya actuado dentro de su competencia; o bien

¹⁰⁷ Sentencia de fecha 12 de agosto 2010, pronunciada por la Corte Suprema, en los autos ROL 4909-2008

¹⁰⁸ RUIZ DE LA MAZA, GERMÁN. Charla técnica: Nulidad de Derecho Público Tributaria. 21 enero 2014. Santiago de Chile. Instituto Chileno de Derecho Tributario.

3) que la actuación del órgano respectivo se haya desarrollado de la forma prescrita por la Ley. Sólo en la circunstancia en que no se diera cumplimiento a alguno de los preceptos, durante la dictación del acto administrativo, podría estarse frente a la posibilidad de alegar la Nulidad de Derecho Público del mismo, ya que sólo en estas circunstancias el acto adolecería de un vicio de nulidad.

Por otro lado, los contribuyentes y algunos Tribunales, son quienes han agregado dentro de estos supuestos la ausencia de fundamentación del acto administrativo, como vicio suficiente para invocar y obtener la nulidad. Los fundamentos que esgrimen, en primer lugar y basándose en los Artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República, se refiere a que son los órganos del Estado quienes se deben supeditar sus funciones a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella, y los órganos del Estado estarán actuando válidamente si lo hacen en la forma prescrita por la Ley. El segundo argumento, encuentra su fundamento en la Ley 19.880, que “Establece Bases de los Procedimientos Administrativos que Rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado”, en el art. 11, inciso 2º y el artículo 41, inciso 4º.

“Artículo 11 inciso 2°. Los hechos y fundamentos de derecho deberán siempre expresarse en aquellos actos que afectaren los derechos de los particulares, sea que los limiten, restrinjan, priven de ellos, perturben o amenacen su legítimo ejercicio, así como aquellos que resuelvan recursos administrativos.”

“Artículo 41 inciso 4°. Las resoluciones contendrán la decisión, que será fundada. Expresarán, además, los recursos que contra la misma procedan, órgano administrativo o judicial ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos, sin perjuicio de que los interesados puedan ejercitar cualquier otro que estimen oportuno.”

De la lectura de esta norma se desprende que la fundamentación de los actos administrativos es un requisito de los mismos, y por lo tanto el incumplimiento de ésta da paso a la deducción y posible obtención de la Nulidad de Derecho Público. Es decir, que la actuación de un determinado órgano, será válida sólo en la medida que esté fundada. Se puede deducir que la motivación de esta segunda postura se gatilla por la posible indefensión que produciría la falta de fundamento. La ausencia de fundamentación firme podría traducirse en la inconsistencia del acto mismo, no bastándose a sí mismo, infringiendo de esta forma no solo las normas

legales ya citadas, sino también el principio constitucional de un procedimiento racional y justo, consagrado en nuestro ordenamiento jurídico en la CPR en el Artículo 19, numeral tercero:

“Artículo 19.- La Constitución asegura a todas las personas: 3°.- La igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos.

Toda persona tiene derecho a defensa jurídica en la forma que la Ley señale y ninguna autoridad o individuo podrá impedir, restringir o perturbar la debida intervención del letrado si hubiere sido requerida. Tratándose de los integrantes de las Fuerzas Armadas y de Orden y Seguridad Pública, este derecho se regirá, en lo concerniente a lo administrativo y disciplinario, por las normas pertinentes de sus respectivos estatutos. La Ley arbitrará los medios para otorgar asesoramiento y defensa jurídica a quienes no puedan procurárselos por sí mismos. La Ley señalará los casos y establecerá la forma en que las personas naturales víctimas de delitos dispondrán de asesoría y defensa jurídica gratuitas, a efecto de ejercer la acción penal reconocida por esta Constitución y las leyes.

Toda persona imputada de delito tiene derecho irrenunciable a ser asistida por un abogado defensor proporcionado por el Estado si no nombrare uno en la oportunidad establecida por la Ley.

Nadie podrá ser juzgado por comisiones especiales, sino por el tribunal que señalare la Ley y que se hallare establecido por ésta con anterioridad a la perpetración del hecho.

Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado.

Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos.

La Ley no podrá presumir de derecho la responsabilidad penal. Ningún delito se castigará con otra pena que la que señale una ley promulgada con anterioridad a su perpetración, a menos que una nueva ley favorezca al afectado.

Ninguna ley podrá establecer penas sin que la conducta que se sanciona esté expresamente descrita en ella.”

Como señalan los profesores Arturo Fermandois y Jorge Baraona¹⁰⁹, que si utiliza la definición del profesor Soto Kloss, quien define el acto administrativo como una “ordenación racional unilateral dictada por un sujeto en el ejercicio de una función administrativa, que, destinada a la satisfacción de una necesidad pública concreta, produce efectos jurídicos directos”, se podrá considerar que la fundamentación es un elemento

¹⁰⁹ FERMANDOIS, ARTURO y BARAONA, JORGE. 2003. La inexistencia de los que fundamentan un acto administrativo, ¿constituye un vicio de nulidad?, Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae, año VII N°7. p. 81 [En línea] <http://www.fermandois.cl/publicaciones/arturo-fermandois/derecho-constitucional-economico/2003_%20La%20Inexistencia%20de%20los%20Hechos%20que%20fundamentan%20un%20acto%20administrativo.pdf>

esencial y que su omisión conlleva a que el acto sea nulo, al otorgarle el adjetivo “racional” se entiende que debe ser ajustado a la razón. Estos profesores además señalan que la doctrina ha señalado que la motivación del acto administrativo como un elemento del mismo, ya que la finalidad de esta es permitir al ciudadano y al juez “calificar la razonabilidad o arbitrariedad de la acción de la autoridad”¹¹⁰. Más adelante, los autores reflexionan “¿cómo conocer la razonabilidad de un acto si no se expresan sus motivos de hechos y de derecho? Resulta imposible, porque la prueba de la falta de arbitrariedad sólo puede darse con la demostración de su razonabilidad, al contrastarse la decisión tomada con las razones que se han invocado por la propia autoridad para tomarla.”¹¹¹ Afirman entonces los profesores que la falta de los fundamentos del acto acarrea “irremediamente la nulidad del acto administrativo, pues éste pierde su sustentación.”¹¹².

¹¹⁰ FERMANDOIS, ARTURO y BARAONA, JORGE. Op. cit. p. 86

¹¹¹ Ídem, p.91

¹¹² Ídem, p. 91

3.1. Jurisprudencia.

La Corte de Apelaciones de Talca en la sentencia con fecha 4 de diciembre del 2014, rol 1- 2014¹¹³, confirma en todas sus partes la sentencia definitiva emanada del Tribunal Tributario de Talca de 27 de noviembre de 2013 que declara la Nulidad de Derecho Público de algunas de las liquidaciones emitidas por la VII Dirección Regional de Talca del Servicio de Impuestos Internos. Este Tribunal señala respecto de la falta de fundamento de las liquidaciones respectivas en primer lugar que de acuerdo a la Ley 19.880, que los actos administrativos deben ser fundados, es decir estos deben contener tanto los antecedentes de hecho como de derecho que justifiquen la decisión adoptada. La sola enunciación de dichos fundamentos no es suficiente y por último, que la fundamentación debe permitirle al contribuyente el conocimiento de los motivos que acarrearón la decisión del organismo fiscalizador, para ejercer correctamente su derecho a defensa.

¹¹³ DÍAZ DE LA MAZA, GERMÁN. Charla Técnica: Charla técnica: Nulidad de Derecho Público Tributaria Op. cit

En este mismo sentido también ha fallado el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de La Araucanía. En la causa RIT GR-08-00045-2011, en sentencia fecha 24 de mayo de 2012, en el considerando décimo segundo establece que el SII tiene la obligación de emitir un acto administrativo fundado y motivado, de acuerdo al artículo 11 de la Ley 19.880, además cita un fallo de la Excm. Corte Suprema que señala que “En el ámbito jurídico, la exigencia que impone la ley en orden a que un determinado acto ha de ser fundado, posee una doble connotación. En primer término, uno de carácter formal consistente en que quien lo dicta señale los motivos que inducen a hacerlo, aportando en sus vistos y considerandos los antecedentes de hecho y de derecho que apoyarán su decisión, la que, guardando armonía con tales antecedentes, ha de contenerse en la parte dispositiva del acto. Un segundo sentido de la expresión señalada, que podría calificarse de fondo, impone la necesidad que el acto aparezca revestido de razones serias y valederas que motivan su dictación, de manera tal que no aparezca como el producto de la mera voluntad, caprichosa o no, de su autor”¹¹⁴ En el considerando décimo cuarto

¹¹⁴ Sentencia de 11 de enero de 2001, Recurso de Protección rol 4533-2000, “Industrial Santa

establece que no es suficiente con “cumplir con la exigencia legal, que el acto administrativo contenga las razones jurídicas y de hecho en que se funda, sino que además debe existir la necesaria coherencia o relación lógica entre estas motivaciones y la pretensión fiscal. En este sentido, las liquidaciones reclamadas no cumplen dicha exigencia, pues a más de señalar las normas legales y reglamentarias que fundan su actuación, no contienen una relación circunstanciada de los hechos que en definitiva permiten establecer las diferencias de impuestos determinadas en el acto reclamado.”¹¹⁵

Este mismo Tribunal en la causa RIT GR-08-00024-2011, en la sentencia de fecha 12 marzo del 2012 el tribunal declara ha lugar la reclamación del contribuyente debido a la falta de fundamento que dejaría al contribuyente en notoria indefensión, por lo tanto se vería afectado el derecho de defensa del contribuyente.

María S.A. con Ministro de Economía”, confirmatoria de sentencia de 8 de noviembre de 2001 I. Corte de Apelaciones de Santiago, rol 3009-2000.- Citada en sentencia de 24 de mayo de 2012, Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de La Araucanía, RIT GR-08-00045-2011.

¹¹⁵Sentencia de fecha 24 de mayo 2012, pronunciada por Tribunal Tributario y Aduanero de la Araucanía, en los autos RIT GR-08-00045-2011.

El Tribunal Tributario y Aduanero de La Serena acogió un reclamo interpuesto por un contribuyente en contra de una resolución emitida por el SII, en la que se declara improcedente la devolución de impuestos del saldo a favor. El tribunal confirmó que la carta en la que se requería al contribuyente, no se señalaba que el contribuyente había sido requerido, sino que al contrario sólo señalaba que no acompañó la documentación, pero sin acompañar datos relativos al requerimiento de antecedentes. Esto más otras razones resultaban ser motivo suficiente para explicar el porqué de la no actuación del contribuyente. Este tribunal señala en la sentencia, en el considerando Décimo sexto “16°.- Que, pese a lo señalado en las consideraciones anteriores, en lo tocante a los fundamentos de la negativa a la devolución, de la lectura de la Resolución Ex N° 4453 de 20 de diciembre de 2011, tantas veces citada, resultan del todo insuficientes para considerar fundada la cuestionada actuación del Servicio. En efecto, respecto del primero, esto es, que la declaración ha sido seleccionada para verificación previa, es evidente que ello no constituye un fundamento ni una inconsistencia. Al respecto, es necesario tener en cuenta que es un elemento básico o constitutivo del acto administrativo, la fundamentación, esto es, la

exposición formal y explícita de la justificación de la decisión, es decir la expresión formal, en este caso, de los antecedentes de hecho y de las razones que dan justificación lógica/racional de la decisión que se adopta, para satisfacer una determinada necesidad pública. Esta fundamentación da cuenta del “por qué” se emite una decisión, y que sustenta o sostiene su juridicidad, su conformidad a Derecho. Es la fundamentación del acto administrativo, además, una exigencia legal, contenida en el artículo 41 inciso 4° de la ley n° 19.880, que indica “Las resoluciones contendrán la decisión, que será fundada”. De esta forma se ha señalado que la fundamentación, como requisito de validez que es (puesto que incide en materia de “competencia”), no se cumple con cualquier fórmula convencional, de cliché, o banal. La fundamentación ha de ser “suficiente”, de tal modo que la conclusión que se adopta sea la conclusión lógica, racional, de esas normas habilitantes de competencia y de esos hechos/necesidad pública que la Administración debe resolver, satisfaciéndola. Es, precisamente, en la fundamentación en donde debe concretarse necesariamente esa “congruencia”, que de no darse vicia la decisión por carencia de justificación, de razonabilidad. De allí es que la

“fundamentación” del acto administrativo constituye un principio general del derecho administrativo que tiene una base constitucional en el derecho fundamental al debido procedimiento racional y justo, que la Constitución reconoce expresamente a toda persona (artículo 19 n° 3 inciso 5°, en concordancia con la constancia adoptada por la Comisión Ortúzar en sesión 102, referido también a los actos administrativos y con especial referencia a los actos administrativos sancionadores). Y el vicio en la fundamentación es precisamente la “arbitrariedad”, es decir, la carencia de razonabilidad de la decisión adoptada, desde que ella carece de la indispensable sustentación normativa, lógica y racional (ni suficiente, ni congruente), y su consecuencia es la nulidad (propriadamente inexistencia) del pretendido acto administrativo, por contravenir la Constitución (artículo 7 incisos 1° y 2°) y la ley (19.880). Es sabido que para la validez jurídica de un acto administrativo y muy en especial de un acto sanción, dados los principios de legalidad y tipicidad que intrínsecamente los rige, se requiere, entre otros requisitos, la existencia del hecho/motivo que la ley configura como “habilitante” para que el órgano competente actúe, satisfaciendo la necesidad pública que tal hecho comporta, de allí que tal hecho sea el

“motivo”, fundamento o razón, que induce a obrar, que mueve a actuar al órgano público. La jurisprudencia, tanto contralora como especialmente judicial, ha sido muy homogénea y constante en afirmar que el acto administrativo debe bastarse a sí mismo, por lo cual además de otras exigencias, debe contener la consideración de los hechos que permiten dictar la medida adoptada, hechos que deben existir al momento de adoptar el decreto o resolución correspondiente, y que le dan el sustento fáctico para que sea dictado.”¹¹⁶

El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco, sigue esta misma corriente y señala: NOVENO: Que, de la sola lectura de la resolución impugnada, surge que la fundamentación del acto administrativo que deniega la devolución solicitada se remite a la circunstancia descrita por el Servicio de Impuestos

Internos como “inconsistencias” respecto del monto informado como Crédito por Impuesto de Primera Categoría por retiros, sin explicitar ni detallar en qué consisten dichas inconsistencias. Así, la resolución

¹¹⁶ Sentencia de fecha 7 de septiembre del 2012, pronunciada por Tribunal Tributario y Aduanero de La Serena.

reclamada en autos, no cumple con el requisito de encontrarse debidamente fundada y motivada, ya que se limita a denegar parcialmente la devolución del saldo a favor solicitada por la reclamante en su declaración Anual de Impuesto a la Renta (...). En este sentido, puede constatarse que la Resolución reclamada no expresa ningún detalle o especificación acerca de los fundamentos que sustentan la actuación del Servicio de Impuestos Internos, no individualiza cuales serían las inconsistencias detectadas y en qué forma difieren de los antecedentes que el Servicio de Impuestos Internos mantiene en sus bases de datos, respecto de la reclamante. De esta forma, dichas omisiones afectan directamente el derecho de defensa del contribuyente, ya que le impiden tomar cabal conocimiento de las objeciones en las cuales se fundamenta la negativa a la devolución.”¹¹⁷

Este mismo tribunal reitera en la sentencia del 24 de mayo de 2012, en el considerando Décimo cuarto y Décimo quinto: “DECIMO CUARTO: Que, de acuerdo a lo expresado, es evidente que no basta, para cumplir con la exigencia legal, que el acto administrativo contenga las razones jurídicas y

¹¹⁷ Sentencia de fecha 12 de marzo de 2012, pronunciada por Tribunal Tributario y Aduanero de la Araucanía, en los autos RIT GR-08-00030-2011.

de hecho en que se funda, sino que además debe existir la necesaria coherencia o relación lógica entre estas motivaciones y la pretensión fiscal. En este sentido, las liquidaciones reclamadas no cumplen dicha exigencia, pues a más de señalar las normas legales y reglamentarias que fundan su actuación, no contienen una relación circunstanciada de los hechos que en definitiva permiten establecer las diferencias de impuestos determinadas en el acto reclamado.

DÉCIMO QUINTO: Que, en este orden de cosas, no es posible comprender claramente del acto reclamado en autos cual constituye la motivación del mismo, ya que éste sólo se refiere a normas legales aplicables al caso y a cálculos del crédito fiscal que le correspondería utilizar al contribuyente, sin fundamentar el procedimiento efectuado para llegar a tal conclusión. Sin lugar a dudas, dichas omisiones e imprecisiones afectan el derecho de defensa del contribuyente, ya que le impiden tomar cabal conocimiento de las observaciones que se le efectúan, y en consecuencia el acto administrativo no cumple con el requisito de encontrarse debidamente fundado y motivado, ya que no expresa ni detalla el origen de las diferencias de impuestos determinadas, reiterando en este punto que no

basta con la sola mención de las normas legales que respaldan la acción fiscalizadora y los respectivos cálculos que llevan a establecer las diferencias de impuestos liquidadas, si no que se requiere que el ente fiscalizador explique razonada y determinadamente el origen de las diferencias de impuestos y el detalle de las operaciones gravadas y exentas o no gravadas que fundamentan la proporcionalidad que se le asigna al crédito fiscal que se considera válido en cada periodo tributario.”¹¹⁸

Sin embargo, hay tribunales como el Tribunal Tributario y Aduanero de Punta Arenas, que consideró que la falta de fundamentación del acto administrativo no era una exigencia que estuviera contemplada en los artículos 6° y 7° de la Carta Fundamental, por lo que la actuación del ente fiscal se ajustaba a derecho y no procedía declarar la nulidad de derecho público. Señalando en sus considerandos: “DÉCIMO TERCERO: Que en el contexto de los preceptos señalados se evidencia que los requisitos determinados que constituyen las condiciones o exigencias de validez de los

¹¹⁸ Sentencia de fecha 24 de mayo de 2012, pronunciada por Tribunal Tributario y Aduanero de la Araucanía, en los autos RIT GR-08-00045-2011.

órganos estatales, son: a).- La investidura previa y regular del órgano respectivo; b).- La actuación dentro de su competencia; y, c).- En la forma prescrita por la ley. Por lo tanto, solamente en el caso de no darse cumplimiento a estos requisitos en la dictación del acto administrativo, dicho acto adolecería de un vicio de nulidad que autoriza su impugnación mediante la acción de Nulidad de Derecho Público.

DÉCIMO CUARTO: De ello se infiere que para emitir pronunciamiento sobre la pretensión de la parte reclamante corresponde averiguar si los Giros antes citados, en su calidad de actos administrativos, adolecían de alguna de las anomalías antes señaladas.

DÉCIMO QUINTO: Que al respecto, cabe señalar que la parte reclamante además de los argumentos señalados en el número uno de la parte expositiva de esta sentencia, sostiene en su parte petitoria del reclamo, que el Servicio de Impuestos Internos falta a un requisito esencial de un acto administrativo, que es “la fundamentación del acto”, exigencia que no se requiere dentro de los señalados en los artículos 6° y 7° de la Constitución Política del Estado.

DÉCIMO SEXTO: Que, en virtud de lo anterior, es menester precisar que los Giros reclamados en estos autos han tenido su origen, especialmente, en los artículos 24 y 37 del Código Tributario a los que se ha atendido la autoridad que los dictó, sin que se hubiere demostrado en el proceso contravención alguna a la normativa que en ellos se contiene o que adolezca de vicios que los hagan ineficaces en derecho, siendo en consecuencia dictados por la autoridad administrativa en uso de sus facultades legales y cumpliendo con el principio de juridicidad que informa el accionar de todos los órganos del Estado. Por ende, tales actos administrativos constituyen, en este aspecto, un acto ajustado a derecho.”¹¹⁹

¹¹⁹ Sentencia de fecha 29 de septiembre 2012, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Punta Arenas.

CONCLUSIONES

El propósito de esta investigación fue sistematizar las principales decisiones emanadas de la jurisprudencia, para los conflictos surgidos a raíz de la reforma de la justicia tributaria por la Ley 20.322 que fortalece y perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera, y así ayudar al estudio de estas materias. Además, se revisaron las modificaciones a nuestra justicia tributaria, las que no se detuvieron luego de la Ley N°20.322, ni con la entrada en vigencia de la Ley N°20.752, todo en la constante búsqueda de lograr el perfeccionamiento y el fortalecimiento de la aún nueva institucionalidad de la justicia tributaria especializada. Todo esto, debido a que el derecho como ciencia, debe regular situaciones de hecho que se generan entre personas en la cotidianidad y por lo tanto tiene el deber de adaptarse conforme la sociedad evoluciona, buscando las soluciones más idóneas a los conflictos de relevancia jurídica.

La primera materia estudiada fue la prescripción, particularmente la institución de la interrupción de la prescripción. Como señalamos anteriormente los intereses que se ven involucrados en esta materia requieren de una solución que garantice la estabilidad y certeza, es por esto que siguiendo la jurisprudencia estudiada, el hecho de que no comience a correr un nuevo término de prescripción sería sinónimo a establecer la imprescriptibilidad de la acción del Fisco. Es por esto que concluir que cada vez que es interrumpido el plazo de prescripción tributaria de la acción del Fisco por un requerimiento judicial (Causal n°3 del art. 201 del CT), sin que Tesorería realice gestión alguna para obtener el cobro efectivo, debe comenzar a correr un nuevo termino de prescripción, que como vimos debe tener la misma naturaleza del término interrumpido, con el objetivo de evitar la incertidumbre y resguardar “el derecho fundamental a la integridad psíquica de la persona, al poner fin de manera expedita e idónea un conflicto de larga data”¹²⁰.

¹²⁰ FERNÁNDEZ AGUAYO, MARTÍN; ALARCON CAÑUTA, MIGUEL. Op. Cit p. 205

En el Procedimiento General de Reclamaciones, posterior a la Ley 20.322, la prueba quedó establecida en el artículo 132 del Código Tributario. Como sabemos, este artículo otorgó sistematización al régimen de la prueba, además de garantías al contribuyente. Así como también estableció el principio de la sana crítica para el apreciamiento de la prueba y la libertad probatoria. Aunque respecto de la carga de la prueba, la ley 20.322 no generó reformas, nos pareció pertinente tratar esta institución porque ha sido objeto de discusiones en tribunales respecto a quién corresponde probar en la situación establecida por el art.200 inc. 2° en las declaraciones maliciosamente falsas del contribuyente. Como vimos la jurisprudencia, tanto administrativa como judicial, por una parte han interpretado que el art. 21 del CT señala que la carga de la prueba en relación a las obligaciones tributarias corresponde al contribuyente. Pero la doctrina argumentando en relación al art.1698 del CC, establece que el art. 21 es solo un complemento a la regla general, permitiendo así que en determinadas situaciones sea el SII quien deba probar¹²¹.

¹²¹ OJEDA, BERNAL JIRLEN, óp. Cit., p. 48.

Una de las nuevas instituciones que introdujo al procedimiento tributario la ley 20.322, se conoce como Discovery Tributario. Está establecida en los nuevos incisos 11° y 12° del art.132 del Código Tributario, que permite declarar la inadmisibilidad en el juicio tributario, de aquellos antecedentes que no hubiesen sido acompañados en forma íntegra por el contribuyente, y que hubieren sido solicitados por el SII, específica y determinadamente, durante la fiscalización. Es debido a los efectos que puede conllevar la aplicación de esta sanción que el art. 132 establece que el Servicio debe solicitar los antecedentes en forma “específica y determinada” para que pueda ser aplicable esta inadmisibilidad de los antecedentes. Es el uso reiterado de dos términos similares, lo que lleva a entender que la voluntad del legislador es que debe exigírsele al Servicio el máximo detalle en la individualización de los documentos pertinentes”¹²². La jurisprudencia estudiada determina que esta norma debe ser interpretada estrictamente y que sólo será procedente el Discovery tributario cuando concurren los presupuestos exigidos en el artículo 132. Interpretación que hace mucho

¹²² GARCÍA ESCOBAR, JAIME, op. cit p. 19

sentido, ya que si se buscara interpretar de cualquier otra manera, se estaría poniendo en grave peligro el principio de Debido Proceso.

Por último, entre los temas desarrolladas en este trabajo, nos encontramos con la Nulidad de Derecho Público en materia tributaria. El primer aspecto analizado fue la competencia de los tribunales tributarios para conocer de esta nulidad. Como fue expuesto anteriormente no existe una norma legal que atribuya el conocimiento de esta materia a los tribunales tributarios ni a los tribunales civiles, pero es claro luego del análisis de la jurisprudencia estudiada que en estas situaciones se está en presencia de una reclamación en materia de trascendencia tributaria, y que por lo tanto debiera ser resuelto ante un tribunal especializado en el conocimiento de controversias de esa naturaleza. Esto encuentra sustento también en principios procesales como el Principio de Economía Procesal y el Principio de Especialidad¹²³.

¹²³ En este sentido podemos agregar lo ha establecido por la Excelentísima Corte Suprema, en el fallo citado por Don Germán Díaz de la Maza en la Revista de Estudios Tributarios (Op cit. 68p): “es un fallo unánime con fecha 29 de abril 2014, que ratificó la sentencia de la Corte de Apelaciones señalando respecto de los tribunales ambientales, en su Considerando Séptimo: “éstos se instalaron y ejercen su jurisdicción constituyen la sede natural para discutir este asunto dados los términos en que se ha planteado”...“Es ante esa jurisdicción especial y por esa vía entonces donde debe instarse por la invalidación de una resolución de calificación ambiental.”

El segundo asunto desarrollado en relación a la Nulidad de Derecho Público, es la procedencia de ésta ante la ausencia de fundamentación del acto administrativo. Se estudió este aspecto en particular por la discusión que se generó en razón de si la carencia de fundamentación es una característica constitutiva de un vicio que genere nulidad de derecho público o no. Es parecer de algunos de nuestros tribunales, como se señaló anteriormente, que esta particular característica es parte integrante del acto en sí mismo y que su ausencia afecta la existencia, validez, eficacia y legalidad del mismo. A lo que agregan, la exigencia de una correcta fundamentación se acoge al principio constitucional de un Procedimiento Racional y Justo. Nos acogemos a esta hipótesis ya que la fundamentación del acto administrativo tributario es la garantía necesaria para que los actos administrativos sean, como señala Don Germán Ruiz de la Maza, resultado de un “proceso racional, lógico y congruente, que bastándose a sí mismo, entregue certezas y no sea el resultado del solo capricho de la autoridad”¹²⁴.

¹²⁴ DÍAZ DE LA MAZA, GERMÁN. Op. Cit. 68p

BIBLIOGRAFÍA

Textos legales:

CHILE. Ministerios de Hacienda. 1974. Decreto Ley 830 Código Tributario, 31 de Diciembre de 1974.

CHILE. Ministerio de Hacienda. 2009. Ley 20.322 Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera. 27 de enero 2009.

CHILE. Ministerio de Hacienda. Decreto con Fuerza de Ley N° 7 Fija texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos y adecua disposiciones legales que señala. 30 septiembre 1980.

CHILE. Ministerio Secretaría General de la Presidencia. Decreto 100 Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República de Chile. 22 septiembre 2005

CHILE. Ministerio Secretaría General de la Presidencia. Ley N° 19.880 Establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado. 29 mayo 2008.

CHILE. Ministerio de Hacienda. Ley N° 20.752 Modifica Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros, en materia de plantas. 24 mayo 2014.

CHILE. Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 73 que imparte instrucciones relativas a la aplicación de las normas de prescripción en el ejercicio de las acciones y facultades del Servicio de Impuestos Internos, 11 octubre 2001.

CHILE. Servicio de Impuestos Internos. Circular n°13 que introduce modificaciones a la circular n° 26, de 28 de abril de 2008, sobre “procedimiento administrativo de revisión de las actuaciones de fiscalización”.- deroga en lo pertinente circular 26 del 2008. 29 enero 2010.

CHILE. Servicio de Impuestos Internos. Circular N°26 que establece “procedimiento administrativo de revisión de las actuaciones de fiscalización”. 28 abril 2008.

CHILE. Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 45 que imparte instrucciones acerca de las modificaciones introducidas por la Ley 20.752, artículo 132 y 147 del Código Tributario, y modifica la Circular N°73 de 2001. 21 agosto 2014.

CHILE. Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 56 que describe el Procedimiento General de Reclamaciones. 12 septiembre 2000.

Páginas Web y Servicios en línea:

ADMINISTRADORA TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS.

[En línea] < http://www.tta.cl/opensite_20130422102913.aspx >

CAMARA DE DIPUTADOS. Proyectos de Ley. Boletín N° 9892-07 [En línea] < http://www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=10314 > [última consulta abril 2015]

DUMAY PEÑA, ALEJANDO. 1971. La prescripción como modo de extinguir las obligaciones tributarias. Revista de Derecho - Universidad de Concepción, N°157 p. 83. [En línea] <http://books.google.com/books?id=usp8XcUnzQOC&pg=PA80&lpg=PA80&dq=interrupci%C3%B3n+de+la+prescripci%C3%B3n+tributaria,+chile&source=bl&ots=EL_fJxmHmi&sig=ape5dm020nr66rtxV3EjMSVnbRM&hl=es-419&sa=X&ei=Z_50VJD1JomcgwSDtoPQCA&ved=0CFQQ6AEwBw#v=onepage&q=interrupci%C3%B3n%20de%20la%20prescripci%C3%B3n%20tributaria%2C%20chile&f=true> [consulta junio 2014]

FERMANDOIS, ARTURO y BARAONA, JORGE. 2003. La inexistencia de los que fundamentan un acto administrativo, ¿constituye un vicio de nulidad?, Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae, año VII N°7. p. 81 [En línea] <http://www.fermandois.cl/publicaciones/arturo-fermandois/derecho-constitucional-economico/2003_%20La%20Inexistencia%20de%20los%20Hechos%20que%20fundamentan%20un%20acto%20administrativo.pdf> [consulta marzo 2015]

FERNÁNDEZ AGUAYO, MARTÍN; ALARCON CAÑUTA, MIGUEL. 2012. Efectos De La Interrupción Establecida En El Artículo 201 Número 3° Del Código Tributario En La Prescripción Tributaria. Revista Chilena De Derecho Y Ciencia Política - Vol. 3, N° 1. pp. 189-206 [En línea]
<http://doctrina.vlex.cl/vid/interrupcion-establecida-tributario-431709266>

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Jurisprudencia [En línea]
<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/indice.htm>

SOTO KLOSS, EDUARDO. 1991-1992. La Nulidad de Derecho Público referida a los actos de la administración. Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso. XIV p. 417-431 [En línea]
<http://www.rdpucv.cl/index.php/rderecho/article/viewFile/263/243> [consulta julio 2014]

TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS, Jurisprudencia. [En línea] <http://www.tta.cl/opensite_20110708155435.aspx >

TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS. Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias [En línea]
<http://www.tta.cl/opensite_20100105155455.aspx#20100105171639 >

VALDIVIA, FRANCISCO. 2011. Paralelo con el sistema anterior principales cambios. [En línea] Reporte Tributario. N°22

http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=417:paralelo-con-el-sistema-anterior-principales-cambios&catid=67:reporte-tributario-no22-diciembre-2011&Itemid=141> [consulta: 20 mayo 2014]

Textos y Publicaciones:

ABELIUK MANASEVICH, RENE. 2008. Las obligaciones. Quinta edición. Tomo II. Santiago. Editorial Jurídica de Chile, p. 353

ASTE MEJÍAS. CHRISTIAN. 2009. Curso Sobre Derecho y Código Tributario. Cuarta edición. Santiago. Editorial LegalPublishing.

CASARINO VITERBO, MARIO. 1997. Manual de Derecho Procesal, Derecho Procesal Civil. Quinta edición. Tomo IV. Santiago. Editorial Jurídica de Chile.

COUTURE, EDUARDO: Fundamentos del derecho procesal civil. 1990. Editorial Depalma, Buenos Aires.

DÍAZ DE LA MAZA, GERMÁN. 2014. Nulidad de Derecho Público Tributaria. Revista de Estudios Tributaria (10): 285- 297

GARCÍA E., JAIME, UGALDE P., RODRIGO y UGARTE S., ALFREDO. 2011. Tribunales Tributarios Y Aduaneros. Cuarta edición actualizada. Santiago. Editorial LegalPublishing.

GARCÍA ESCOBAR, JAIME, Jurisprudencia y Problemática de la Nueva Justicia Tributaria. En: Charla Técnica del Instituto Chileno de Derecho Tributario. (27 marzo 2013. Santiago de Chile.)

GARCÍA ESCOBAR, JAIME. 2013. Tribunales Tributarios y Aduaneros: Inadmisibilidad probatoria, un tema polémico. Revista del Abogado N°58 p. 17-20

GARCÍA, JAIME. 2013. Tribunales Tributarios y Aduaneros: Inadmisibilidad Probatoria, un tema polémico. Revista del Abogado (58): 17- 20.

MATURANA MIQUEL, CRISTIAN, "Algunas disposiciones comunes a todo procedimiento y aspectos generales de la prueba". Separata del Departamento de Derecho Procesal De la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile.

MEZA BARROS, RAMÓN. 2007. Manual Derecho Civil. De las obligaciones. Décima edición actualizada. Santiago. Editorial Jurídica de Chile.

OJEDA, BERNAL JIRLEN. 2010. La carga de la prueba en las reclamaciones tributarias: Implicancia frente al Derecho de Defensa.

Memoria para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas y sociales.
Valdivia. Universidad Austral De Chile.

RUIZ DE LA MAZA, GERMÁN, Nulidad de Derecho Público Tributaria.
En: Charla Técnica del Instituto Chileno de Derecho Tributario. (21 enero
2014. Santiago de Chile).

SILVA MONTES, RODRIGO. 2010. Manual de Procedimiento Tributario
y Aduanero. Primera edición. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile

SOTO KLOSS, EDUARDO. 2010. Derecho Administrativo, Temas
Fundamentales. Segunda edición actualizada, Santiago de Chile. Editorial
Legal Publishing.

UGALDE, RODRIGO y GARCÍA, JAIME. 2008. Plazos de prescripción
en materia tributaria. Revista Actualidad Jurídica (18): 499 – 518