



**LA CITACIÓN COMO MEDIO DE FISCALIZACIÓN DIRECTO:
PROBLEMAS DE APLICACIÓN FRENTE A LOS DERECHOS DE LOS
CONTRIBUYENTES**

Parte I

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumno: Jaime Astorga
Profesor Guía: Antonio Faúndez**

Antofagasta, Octubre 2018

RESUMEN EJECUTIVO

Este trabajo entregará una mirada crítica a la potestad administrativa tributaria del Servicio respecto a la Citación; por tal motivo se realizará un examen crítico al procedimiento de fiscalización o auditoría tributaria, determinando si la citación puede o no darse sólo en el contexto de una auditoría tributaria, o por el contrario puede nacer sin que se haya dado inicio a este procedimiento a través de un requerimiento previo. Se intentará identificar cuál fue la intención original del legislador al instaurar este acto administrativo comparando su actual utilización, determinando si se ha seguido la misma línea de utilización, o más bien existe un alejamiento al espíritu de la ley en materia tributaria.

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN.	1
CAPÍTULO I: ANTECEDENTES GENERALES.	2
1.1. Planteamiento del Problema.	2
1.2. Materias de Investigación	2
1.3. Importancia del Problema Identificado.	3
1.4. Aporte de las materias tratadas	4
1.5. Hipótesis del Trabajo	5
1.6. Objetivos del Trabajo.....	6
1.6.1. Objetivos Generales	6
1.6.2. Objetivos Específicos	6
1.7. Metodología a Desarrollar.	7
CAPÍTULO II: FUNCIÓN FISCALIZADORA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.	9
2.1. Origen del Servicio de Impuestos Internos y su Principal Función.	9
2.2. Modelo de Cumplimiento de Metas a Funcionarios para disminuir la evasión tributaria, ¿distanciamiento de su función principal?	12
2.3. La Auditoría Tributaria Actual.....	14
2.3.1. Antecedentes Generales de la Auditoría Tributaria	14
2.3.2. Actos que forman parte del procedimiento de Auditoría Tributaria o Fiscalización. .	15
2.4. La Citación como Acto Administrativo en la fiscalización.	18

2.4.1.	Antecedentes Generales de la Citación.	18
2.4.2.	Efectos de la Citación.....	24

CAPÍTULO III: ACTUACIONES DEL SII..... ¡Error! Marcador no definido.

3.1. ¿La Citación como mecanismo de ampliación de los plazos de Prescripción? ¡Error! Marcador no definido.

3.1.1.	La Prescripción Extintiva y sus Requisitos.....	¡Error! Marcador no definido.
3.1.2.	La Prescripción Extintiva Tributaria.....	¡Error! Marcador no definido.
3.1.3.	Origen de la Citación en nuestro sistema.	¡Error! Marcador no definido.
3.1.4.	Ley 3.995 de fecha 15 de enero de 1924.....	¡Error! Marcador no definido.
3.1.5.	DL 755 de fecha 16 de Diciembre de 1927.....	¡Error! Marcador no definido.
3.1.6.	Ley 8.419 de fecha 10 de Abril de 1946.....	¡Error! Marcador no definido.
3.1.7.	DFL 159 del año 1960 sobre CÓDIGO TRIBUTARIO.	¡Error! Marcador no definido.

3.2. Citación con el Único objeto de ampliar los plazos de Prescripción y la Eventual colisión con los Derechos de los Contribuyentes. ¡Error! Marcador no definido.

3.2.1.	Presunción de validez de la Citación, por ser un Acto Administrativo. ¡Error! Marcador no definido.
3.2.2.	Teoría de la desviación de poder del Servicio de Impuestos Internos. ¡Error! Marcador no definido.
3.2.3.	El Contribuyente frente a una Citación viciada..... ¡Error! Marcador no definido.
3.2.3.1.	Revisión Administrativa del Artículo 6 B) N° 5 del Código Tributario. ¡Error! Marcador no definido.
3.2.3.2.	Corrección de Vicios y Errores manifiestos del Artículo Artículo 6 B) N° 5 del Código Tributario ¡Error! Marcador no definido.
3.2.3.3.	Reposición Administrativa del Artículo 123 bis del DL 830 de 1974. ¡Error! Marcador no definido.
3.2.3.4.	Acción de Protección..... ¡Error! Marcador no definido.
3.2.3.5.	Acción de Amparo Económico..... ¡Error! Marcador no definido.
3.2.3.6.	Procedimiento Especial de reclamo por vulneración de Derechos. ¡Error! Marcador no definido.
3.2.3.7.	Procedimiento General de Reclamación..... ¡Error! Marcador no definido.
3.2.3.8.	Acción de Nulidad de Derecho Público. ¡Error! Marcador no definido.

CONCLUSIONES..... 26

INTRODUCCIÓN.

La citación, como acto jurídico tributario de la administración, desde su regulación en el Código Tributario no ha estado exento de discusiones y cuestionamientos tanto por nuestra doctrina como jurisprudencia tributaria. Desde su reconocimiento en nuestro sistema, variadas han sido las temáticas que se han hecho de esta institución, una de las más controversiales como medio de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos.

No sólo se ha exigido que cumpla con los requisitos generales de todo acto administrativo, sino que a su vez el cuestionamiento también se ha ceñido a la utilización de dicha institución, a otros fines que los inicialmente previstos por el legislador cuando se instauró. En tal sentido no ha estado exenta de críticas. Por una parte, por lo alejado que se ha tornado en la práctica, en relación con la motivación inicial que tuvo la historia fidedigna de la ley y; por otra, frente a la laguna legal que ha sido cubierta por una práctica tributaria del ente fiscalizador que podría ser catalogada como una mala utilización de una herramienta de fiscalización, y que eventualmente podría provocar la vulneración de los derechos de los contribuyentes.

CAPÍTULO I: ANTECEDENTES GENERALES.

1.1. Planteamiento del Problema.

La citación, desde su incorporación en el actual Código Tributario se presenta como uno de los medios de fiscalización más importantes dentro de una auditoría tributaria. Su texto ha sido modificado de manera frugal, lo que demuestra la relevancia de dicha institución hasta nuestros días.

Sin embargo, en primer término es importante establecer un análisis riguroso sobre el objetivo real del establecimiento de la citación, lo que podría generar cuestionamientos en la forma como el órgano fiscalizador ha desarrollado su aplicación, en especial si es utilizada con el solo propósito de ampliar los plazos de prescripción.

En atención a lo anterior, esta tesis realizará un examen crítico al procedimiento de fiscalización o auditoría tributaria, teniendo especialmente presente las facultades que tiene el Servicio de Impuestos Internos (en adelante “SII” o “el Servicio) y la normativa vigente que obliga a que dicha institución no se aleje de los principios tributarios y administrativos más fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico.

1.2. Materias de Investigación

En esta mirada crítica a la potestad administrativa tributaria del Servicio se realizará un examen crítico al procedimiento de fiscalización o auditoría tributaria, teniendo especialmente presente las facultades que tiene dicho organismo y la normativa vigente que obliga a que dicha institución no se aleje de los principios tributarios y administrativos más fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico.

Así, la problemática se centrará, primero en determinar si la citación puede o no darse sólo en el contexto de una auditoría tributaria, o por el contrario puede nacer sin que se haya dado inicio a este procedimiento a través de un requerimiento previo. En tal contexto se analizará su regulación legal con la finalidad de establecer los objetivos de la citación y a partir de ello precisar los fundamentos que debiera considerar al momento de su aplicación, tomando en consideración que en el derecho público solamente se puede materializar lo que permite la ley. De esta forma, se intentará identificar cuál fue la intención del legislador al instaurar dicha institución y se comparará aquella con la actual utilización por parte del Servicio de Impuestos Internos como medio de fiscalización, determinando si se ha seguido la misma línea argumentativa, o más bien la autoridad tributaria se aleja del espíritu de la ley en materia tributaria.

Como segundo punto a desarrollar, en el evento de que la citación no sea puesta en práctica de conformidad con los objetivos reales que consagra el texto legal, el presente texto analizará cuáles serían los derechos de los contribuyentes que podrían verse afectados y la forma de tutela jurisdiccional efectiva que podrían invocar éstos.

1.3. Importancia del Problema Identificado.

Las materias tratadas en el presente trabajo son de importancia, ya que si llegamos a la conclusión que ha existido una mala utilización de la citación como institución jurídica tributaria y medio de fiscalización directo aquello no sólo podría afectar la validez de este acto jurídico tributario en sí mismo y de los futuros que siguen a ésta, sino que también podría servir de base para fundamentar una eventual responsabilidad del Servicio.

En dicha hipótesis si consideráramos que su conducta pudiera ser de tal magnitud, aquello conlleva necesariamente a que el contribuyente se plantee no sólo la posibilidad de solicitar y obtener que se deje sin efecto el acto tributario que lo afecta, sino que también le otorga la facultad de obtener el resarcimiento de los perjuicios sufridos, que en justicia correspondan.

Siendo la citación uno de los medios de fiscalización más utilizado por el Servicio de

Impuestos Internos, ha sido tratada por variados autores. Sin embargo, el tratamiento que ha tenido ha sido más bien somero y la gran mayoría de las veces en un contexto más generalizado como una arista que forma parte de otro tema más específico. En tal sentido se ha analizado su regulación legal, sus requisitos como acto jurídico tributario su efecto en la prescripción de la acción del Servicio y su importancia frente a la inadmisibilidad probatoria ante los Tribunales Tributarios de Justicia, entre otras materias más generales.

De esta forma, advertimos que es más bien escasa la doctrina nacional que considere como eje central y único a la Citación, y que reúna de manera sistemática las distintas discusiones que se han dado en torno a ésta, ni tampoco se ha realizado un análisis comparativo en torno a la práctica actual del SII en su utilización como medio de fiscalización y el real espíritu del legislador al momento de instaurar dicha figura en nuestro ordenamiento jurídico. Tampoco se ha analizado por los autores, de manera específica, las acciones que podría tener el contribuyente frente a los perjuicios que puedan existir en una errada aplicación de este medio de fiscalización por parte de la autoridad.

1.4. Aporte de las materias tratadas

Debido a la escasez de análisis antes advertida y falta de tratamiento sistematizado especialmente en lo que dice relación al análisis histórico de dicha institución y a la afectación de los derechos del contribuyente y los mecanismos de protección de éste, sumado al tratamiento jurisprudencial de manera aislada, es que advertimos se hace necesario que en un mismo texto se agrupe de manera sistemática las principales problemáticas que pueden existir frente a la citación tributaria del SII, teniendo como eje central la mirada del contribuyente y el respeto de sus derechos cuando dicha institución es mal utilizada por el Servicio como único medio de interrumpir la prescripción.

De esta manera, el lector encontrará en un mismo texto las principales problemáticas que pudieran existir en torno a la citación con la única finalidad de interrumpir la prescripción, lo que permitirá tener de forma organizada y sistematizada la materia, promoviendo de esta forma que el contribuyente conozca sus derechos y medios de protección a los mismos, y por otra parte, invite a la autoridad tributaria a respetar la regulación actualmente existente

sin alejarse del espíritu de la ley en cuanto a dicha institución, para no caer en vulneración a principios básicos del contribuyente y no comprometer, eventualmente, el patrimonio del Fisco frente a una eventual acción indemnizatoria. De igual forma, se pretende citar los pronunciamientos jurisprudenciales más trascendentales en las distintas materias abordadas, para que de esta forma no sólo permita al contribuyente y la autoridad tributaria dar una lectura a las materias antes indicadas, sino que también se pretende reunir de manera conjunta estos pronunciamientos que pudieran eventualmente facilitar y apoyar a la judicatura tributaria, acercándonos con una mirada más práctica de la discusión.

Todo lo anterior, se pretende abordar desde una arista crítica al actual sistema, contribuyendo con mejoras y sugerencias de eventuales cambios legislativos que pudieran existir y que debiera ser eje central de revisión por parte de la justicia tributaria. Ello con el objeto de poder conciliar intereses, a veces tan contrapuestos, pero a su vez en extremo relevantes y necesarios, como lo son los derechos y deberes de la Administración y de los administrados.

1.5. Hipótesis del Trabajo

En atención a lo anterior, el lector encontrará una respuesta a los siguientes planteamientos en el presente trabajo:

- ¿La citación puede ser emitida sin que exista previamente una auditoría tributaria?
- ¿Puede que se haga una mala aplicación de este medio de fiscalización con el solo objeto de aumentar los plazos de prescripción?
- Por lo tanto ¿cuál fue la finalidad histórica de establecer la Citación como medio de fiscalización?
- Las interrogantes anteriores ¿pueden afectar derechos de los contribuyentes?

1.6. Objetivos del Trabajo.

1.6.1. Objetivos Generales

1. Determinar si puede existir citación sin que previamente se haya dado inicio a la auditoría tributaria mediante otro acto administrativo del SII.
2. Analizar la utilización por parte del SII, de la citación como medio de fiscalización, y efectos de esta, en los plazos de prescripción.
3. Analizar el espíritu que tuvo el legislador al consagrar en nuestro ordenamiento jurídico la citación, y si en la actualidad dicha motivación se mantiene por parte de la autoridad tributaria, o más bien, tiene otros fines.
4. Analizar y describir las principales problemáticas que pueden darse en torno a la citación con relación a los derechos de los contribuyentes, y la afectación que pudiera existir al respecto.

1.6.2. Objetivos Específicos

- A. Analizar la principal función del SII.
- B. Determinar si puede existir citación sin que previamente se haya dado inicio a la auditoría tributaria mediante otro acto administrativo del SII.
 - i. Antecedentes generales.
 - o Definir auditoría tributaria.
 - o Analizar los actos que forman parte del procedimiento de auditoría tributaria.
 - ii. Citación Tributaria.

- C. Analizar la utilización por parte del Servicio de Impuestos Internos, de la citación como medio de fiscalización, y efectos de la misma, en los plazos de prescripción.
 - i. La citación como medio de fiscalización.
 - ii. Efectos de la citación en la prescripción.

- D. Analizar el espíritu que tuvo el legislador al consagrar en nuestro ordenamiento jurídico la citación, y si en la actualidad dicha motivación se mantiene por parte de la autoridad tributaria, o más bien, tiene otros fines.

- E. Analizar y describir las principales problemáticas que pueden darse en torno a la citación con relación a los derechos de los contribuyentes, y la afectación que pudiera existir al respecto:
 - i. Referencia a los derechos de los contribuyentes.
 - ii. Mecanismos de acción del contribuyente frente a la actividad fiscalizadora.

1.7. Metodología a Desarrollar.

Para el desarrollo del presente trabajo el lector podrá vislumbrar que se utilizará un método deductivo en el análisis de las hipótesis planteadas. De esta forma se tratarán los principios generales que regulan la citación como acto jurídico tributario de la administración, para luego entrar en un análisis más pormenorizado de las distintas problemáticas que se dan en torno a dicha institución y el origen de éstas.

Sin alejarnos de dicho método y considerado el método deductivo como eje central, se hará un análisis de la historia fidedigna de la ley en la que eventualmente se aplicará el método histórico, pero sólo con el objeto de concluir si realmente aquello pensado por el legislador en torno a la citación, se aplica en la actualidad por parte de la autoridad fiscalizadora, o más bien se aleja de ella, teniendo este análisis ciertos acercamientos al método comparativo.

Salvo las excepciones antes indicadas, el eje central será la metodología deductiva

que permitirá que luego del análisis general, podamos llegar a la conclusión de cuáles son los principales problemas que podría enfrentar el contribuyente frente a la aplicación de la citación como medio de fiscalización directo y las herramientas de que goza en la actualidad no sólo para su defensa, sino que también para un adecuado resarcimiento de eventuales daños. Lo anterior teniendo una mirada práctica y considerando los principales pronunciamientos jurisprudenciales en la materia.

CAPÍTULO II: FUNCIÓN FISCALIZADORA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.

2.1. Origen del Servicio de Impuestos Internos y su Principal Función.

El Servicio de Impuestos Internos, nace con fecha 18 de enero del año 1902, con la publicación de la Ley 1.515, la cual ordenó la creación del servicio público que se encargaría de la fiscalización y administración del nuevo tributo que era el impuesto sobre alcoholes. Su primer administrador fue don Julio Cousin Daumiere, un prestigioso ingeniero de la época, el encargado de dirigirlo.

En el año 1912, dicho organismo se transforma en la Dirección General de Impuestos. Ya en el año 1916, se agrega a su nombre, la palabra “Internos”, acercándose a la denominación actual.

En el año 1980, se dicta el decreto con fuerza de ley N.º 7, que con fecha 30 de septiembre, fija la Ley Orgánica Constitucional del Servicio. Así, en su artículo 1, dicha ley dispone que: “Corresponde al Servicio de Impuestos Internos la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tengan interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente”. Sin perjuicio de otras funciones que tiene dicho organismo podemos advertir que la principal función del Servicio es la contemplada en dicho artículo 1, y que creemos es la más trascendental y que origina su nacimiento en nuestro sistema. De igual forma, corresponde al Servicio interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes de aplicación y fiscalización de los impuestos. Además, debe supervisar el cumplimiento de las leyes tributarias encomendadas al Servicio, así

como conocer y fallar determinadas materias en el ámbito administrativo.

En el mismo sentido el artículo 6 inciso 1 del Código Tributario señala que:

“Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico el presente Código y las leyes y en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias”.

El propio Servicio de Impuestos Internos (www.sii.cl), reconoce que es importante para ellos, el proyectar una imagen hacia los contribuyentes y el resto de las instituciones del Estado *“que favorezca un cumplimiento voluntario y exacto de las obligaciones tributarias y del pago de los impuestos”*. Tienen como principal misión, propiciar la efectividad de las actuaciones de sus funcionarios, por la transparencia en sus actuaciones y procedimientos y por crear y mantener un ambiente de gran probidad en su quehacer. Creemos que en el último tiempo esta idea de reforzar la probidad ha cobrado mayor fuerza frente a los cuestionamientos que se han recibido por parte de la comunidad y el actuar de algunos funcionarios en hechos que podrían ser calificados de delitos.

Tal organismo reconoce como un segundo factor clave, el *“tener una dotación de funcionarios altamente especializados y suficientemente motivados, que permitan asegurar una presencia fiscalizadora en los diversos ámbitos que evite eficazmente la evasión tributaria y que inhiba los fraudes al Fisco en estas materias.”*

Como tercer factor clave, reconoce el *“contar con niveles de información sobre las actividades de los contribuyentes, de fuentes alternativas que permitan verificar los impuestos determinados, las exenciones y devoluciones, elementos que casi en su generalidad en nuestro régimen tributario corresponden a auto declaraciones de los propios contribuyentes.”*

Adicionalmente a ello el Servicio busca tener el apoyo y cooperación de los demás organismos públicos para poder dar cumplimiento a su función principal. Se considera

relevante el apoyo que pueda tender de los poderes del Estado sus autoridades y reparticiones relacionadas con la fiscalización de los impuestos aduaneros y la recaudación y cobranza. Es así como reconocen que *“este apoyo institucional, debe manifestarse en primer lugar en un respaldo moral y práctico a la autoridad de la administración tributaria y en segundo lugar, a la mantención de un sistema tributario justo y equitativo que incentive el cumplimiento voluntario y responsable de las obligaciones de los contribuyentes.”*

Finalmente se reconoce como un cuarto factor clave, *“el conjunto de facultades y atribuciones que las leyes otorgan al SII, que constituyen el marco estricto en el cual debe inscribir sus actuaciones el Servicio y sus funcionarios. La adecuación y perfeccionamiento de estos, es de gran importancia para el Servicio ya que siempre hay que considerar nuevas realidades económicas en el país, o nuevas actividades de los contribuyentes o resquicios en los dispositivos legales, respecto a los cuales el Estado debe reaccionar para prevenir o eliminar fuentes de fraude, evasión, o elusión.”*

Por su parte, la misma ley orgánica constitucional contempla cuáles son las funciones específicas del Director Nacional y de los Directores Regionales, todas las cuales tienen como principal fundamento lo dispuesto en el artículo 1 de la misma. El lector podrá hacer una revisión detallada de la norma, sin embargo en lo que respecta a este trabajo creemos necesario tener presente que como cualquier órgano del Estado el Servicio debe velar por el cumplimiento estricto de la Constitución y las leyes, especialmente la ley 19.880. En tal sentido el artículo 6 de la Constitución señala expresamente que:

“Los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella. Los preceptos de esta Constitución obligan tanto a los titulares o integrantes de dichos órganos como a toda persona, institución o grupo. La infracción de esta norma generará las responsabilidades y sanciones que determine la ley”.

El artículo 7, del mismo cuerpo legal, agrega que:

“Los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescribe la ley. Ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes. Todo acto en contravención a este artículo es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señale.”

Asimismo, no puede olvidar que de conformidad con el artículo 1 inciso 4 de la Constitución, el Estado está al servicio de la persona humana y su finalidad es promover el bien común.

2.2. Modelo de Cumplimiento de Metas a Funcionarios para disminuir la evasión tributaria, ¿distanciamiento de su función principal?

Sin perjuicio de la claridad de las normas citadas en el título anterior, el Servicio ha llegado a apartarse de la Constitución y especialmente de su ley orgánica – DFL N.º 7, de 1980- y se ha distanciado en ocasiones, de su función principal, que es la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos, como lo indica el artículo 1. Somos de la opinión de que esta distancia se demuestra con claridad cuando los funcionarios de este órgano de la administración, actúa únicamente para cumplir metas que van en su propio beneficio y sin justificación alguna basada en el bien común. Con ello nos referimos específicamente a los incentivos que se establecieron por la ley 19.646, del año 1999 que en sus artículos 2 y siguientes establece *“una asignación especial de estímulo por desempeño en el cumplimiento de metas de reducción de la evasión tributaria”*, para los funcionarios del Servicio.

Recordemos que el Servicio tiene su función principal en la “aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos”, y aun cuando quisiera ampararse únicamente en esta ley que a nuestro juicio es cuestionable, aquello no lo faculta para

que deba velar por la recaudación, y mucho menos, distanciarse del bien común, por sobre, un interés particular.

Aquello ya había sido advertido por RUIZ (2017, p.91) quien indica que *“Es así como el hecho o circunstancia que parte importante de las remuneraciones de los funcionarios de dicho organismo estén sujetas a montos de las sumas que en definitiva se liquiden, debiendo permanentemente cumplir metas de liquidación para obtener importantes incrementos en sus remuneraciones, puede constituir un “incentivo perverso”, que estima la desviación de poder o hasta ser el origen de dicha desviación, dirigiendo el norte del organismo fiscalizador en la dirección incorrecta, desde la elaboración de planes de fiscalización hasta sus liquidaciones, pasando por sus circulares, oficios y resoluciones”*.

Creemos que en muchos casos el Servicio excede de sus facultades, ya que, si bien por mandato legal le ha sido encomendado la “aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos”, no debiese haber exigencias desde la recaudación. Compartimos con RUIZ (2017, p. 91) tal idea, quien indica que: *“... lo mandatado por la ley orgánica del SII es la “aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos”, pero en ningún caso la recaudación. Es por ello que las acciones que posee el SII son la de liquidación y de giro con el fin de “determinar” los impuestos adeudados y “ordenar su pago”, pero no tiene acción para llevar a cabo el cobro de los impuestos, no puede si quiera recibir dinero.”* Dicho autor, agrega que: *“Es así como el Estado a través del Servicio de Impuestos Internos, puede no estar al servicio de la persona humana, ni persiguiendo el bien común, pues es perfectamente posible que pueda estar persiguiendo un fin particular, institucional.”*

A primera vista podría pensarse que la ley 19.646 podría amparar esta conducta de funcionarios del Servicio que en algunos casos apartándose del bien común, tengas conductas que únicamente tengan por objeto recaudar. Sin embargo, aquello no es correcto toda vez que no debe olvidarse que aun cuando existe dicha ley aquella tiene

un rango legal de jerarquía menor a la ley orgánica constitucional y a la Constitución, por lo que incluso podría pensarse que si el caso es extremo el contribuyente podría pedir la inaplicabilidad por inconstitucionalidad del precepto legal invocado. Lo anterior no es baladí, ya que viene nuevamente a ratificar la primacía de nuestra Constitución, y los principios que deben respetar -todos- los organismos del Estado.

En los títulos venideros, y especialmente en los capítulos finales, volveremos a analizar esta problemática, que es importante tener a la vista en aquellos casos en que el Servicio cite sin fundamento más que ampliar los plazos de prescripción y/o lograr este incentivo que RUIZ reconoce como perverso.

2.3. La Auditoría Tributaria Actual.

2.3.1. Antecedentes Generales de la Auditoría Tributaria

La auditoría tributaria no ha sido definida legalmente, sin embargo, ha sido conceptualizada por el Servicio de Impuestos Internos, en su Circular N.º 58 de fecha 21 de septiembre de 2000, como *“un procedimiento destinado a fiscalizar el correcto cumplimiento por parte de los contribuyentes de su obligación tributaria principal, como también aquellas accesorias o formales contenidas en la normativa legal y administrativa vigente...”* Por su parte la Real Academia de la Lengua Española define la fiscalización como la acción de fiscalizar, esto es, *“criticar y traer a juicio las acciones u obras de alguien”* (RAE).

Así la fiscalización del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias debe ser ejercida por el Servicio de Impuestos Internos conforme las facultades conferidas por ley. La Contraloría General de la República en su dictamen N.º 28.427 de fecha 18 de junio de 2013, ha indicado que el Servicio es una entidad descentralizada que pertenece a la Administración del Estado. Lo anterior es cuestionado por ZURITA (2013, p.97), quien indica que el Servicio de Impuestos Internos *“es un órgano de la administración centralizada, territorialmente desconcentrado integrado por órganos con potestades funcionalmente desconcentradas, con patrimonio y personalidad jurídica propia y sujeto*

a la dependencia (no jerárquica) o supervigilancia del Ministerio de Hacienda”

Las facultades fiscalizadoras de dicho ente persecutor están reconocidas en el artículo 6 del Código Tributario que dispone que “corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico el presente Código y las leyes, en especial, la aplicación y fiscalización de las disposiciones tributarias”. Mismo reconocimiento hace el artículo 1 de la Ley Orgánica de dicho Servicio (DFL N.º 7 de 1980) al establecer dentro del ámbito de sus funciones “la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente”. De conformidad a los artículos 200 y 201 del Código Tributario su acción fiscalizadora debe ejercerse respetando los plazos de prescripción.

La auditoría tributaria tiene la calidad de procedimiento administrativo que es definitivo por el artículo 18 de la Ley 19.880 (LBPA) como *“una sucesión de actos trámites vinculados entre sí, emanados de la Administración y en su caso de particulares interesados, que tiene por finalidad producir un acto administrativo terminal –liquidación, resolución o giro- “*

2.3.2. Actos que forman parte del procedimiento de Auditoría Tributaria o Fiscalización.

La auditoría tributaria puede iniciarse de oficio por el Servicio de Impuestos Internos, o bien, por un acto del contribuyente. La primera de ellas es la que ocurre de manera más habitual, sin embargo, podemos estar en presencia de la segunda cuando ha sido el contribuyente quien por su propia iniciativa requiere de alguna actuación del Servicio como por ejemplo ocurre con las solicitudes de devolución de impuestos.

Siendo la auditoría tributaria un procedimiento administrativo los actos tributarios que emite el Servicio y notifica al contribuyente son el requerimiento la citación, la tasación, la liquidación y el giro. Dado que el presente trabajo tiene como acto primordial

el análisis de la citación como acto tributario los demás serán brevemente mencionados para abarcar principalmente el análisis de la citación únicamente. Sin embargo, cabe hacer presente que cualquier vicio que pudiera afectar a la citación, claramente viciará a los actos posteriores a la misma.

2.3.2.1. El Requerimiento.

El requerimiento en palabras de ZURITA (2013, p.250) es *“un acto administrativo mediante el cual la administración manifiesta, a un contribuyente determinado su decisión de ejercer sus facultades fiscalizadoras en un procedimiento administrativo de revisión y que produce efectos legales para la administración y para el contribuyente”*

Creemos que el requerimiento es el acto inicial de la auditoria tributaria o fiscalización, debiendo entenderse que desde dicho acto estamos en presencia de tal procedimiento aun cuando en la práctica –como veremos más adelante- muchas veces la fiscalización inicia más bien con la citación.

2.3.2.2. La Citación Tributaria.

Legalmente no existe un concepto de Citación, por lo que ha sido principalmente la doctrina y jurisprudencia quienes han llenado ese vacío. Así PÉREZ ABUNDIO (2011, p.220) ha señalado que es una *“comunicación dirigida al contribuyente, por el jefe de la oficina respectiva o por el funcionario en quien haya delegado esa función, para que dentro del plazo de un mes, presente una declaración, o rectifique aclare, amplíe o confirme una declaración anterior”*. En palabras de ASTE (2002, p.209) *“es una actuación del SII que consiste en una comunicación escrita notificada al contribuyente y emanada del jefe de la oficina respectiva por la cual se le emplaza para que dentro del término de un mes presente una declaración o corrija, aclare, amplíe o confirme su declaración anterior”*.

Por su parte el Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco ha señalado que: *“el*

artículo 63 del Código Tributario regula la citación como un medio especial de fiscalización que se le entrega al Servicio de Impuestos Internos 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, facultándose al Jefe de la Oficina respectiva del Servicio para citar al contribuyente para que dentro del plazo de un mes, presente una declaración o rectifique aclare, amplíe o confirme la anterior” (Sentencia de fecha 30 de noviembre de 2012, TTA Temuco RIT GR-08-00015-2011).

2.3.2.3. La Tasación.

ABUNDIO (2013, p.229) la define como *“la fijación o estimación de la base imponible efectuada por el S.I.I. de acuerdo con los antecedentes que disponga, en aquellos casos en que no se conozca exactamente la base imponible”*

2.3.2.4. La Liquidación.

Ha sido el propio Servicio (Manual del SII, párrafo 55.40.01) quien ha conceptualizado la liquidación como un acto administrativo consistente en la determinación de impuestos, efectuada por el SII, a los contribuyentes. En palabras de ABUNDIO (2013, p.231) *“es la consecuencia de las etapas anteriores, citación y/o tasación, cuando el contribuyente no ha convencido al SII de la rectitud de su conducta”*

2.3.2.5. El Giro.

MASSONE (1979, p.223) indica que *“es una orden escrita, dirigida a una o más personas, mediante la cual la administración financiera dispone el pago de un impuesto”*

Por su parte, ABUNDIO (2013, p.235) la reconoce desde un punto de vista opuesto como *“la orden, emanada del SII y/o Tesorería para que los bancos e instituciones financieras autorizadas puedan recibir el pago del tributo”.*

2.4. La Citación como Acto Administrativo en la fiscalización.

2.4.1. Antecedentes Generales de la Citación.

Tal como indicamos anteriormente, la citación se da en el contexto de un procedimiento administrativo tributario. En el mismo sentido ZAVALA ORTIZ (2003, p.126) indica que es *“un acto administrativo y en ningún caso se puede entender que se está en presencia de una actividad jurisdiccional, criterio que ha confirmado la jurisprudencia judicial”*.

La naturaleza de acto administrativo que tiene la citación es de especial relevancia, toda vez que ello obliga a que el Servicio deba necesariamente cumplir con requisitos mínimos para que su actuación sea válida, y por tanto no adolezca de un vicio de nulidad.

Si bien no existe un texto refundido en que se indique cuáles son los requisitos que deben concurrir para tener por acreditada la nulidad de un acto administrativo nuestra doctrina y jurisprudencia ha sido clara al respecto al estimar que estos requisitos son, por una parte, la falsedad del acto reclamado y por otra, el incumplimiento de los requisitos legales.

Nuestra Excelentísima Corte Suprema en sentencia de fecha 27 de octubre de 2008, en causa Rol N.º 3278-2008, expresa en su considerando quinto lo siguiente:

*“QUINTO que **“...la parte demandante no probó en juicio los supuestos de la nulidad de derecho público impetrada, es decir, los presupuestos fácticos en que se ha sustentado la pretensión del instituto previsional, como son la falsedad del acto en cuestión y el incumplimiento de los requisitos legales por parte del mismo; lo que hace que el recurso no pueda prosperar”**. (El destacado es nuestro).*

En el mismo sentido refiriéndose al **fundamento legal de este tipo de nulidad** y –en consecuencia- a los requisitos que deben concurrir para su declaración, en sentencia dictada igualmente por nuestro máximo tribunal en sentencia de fecha 29 de enero de 2008 dictada en causa Rol N.º 5341-2008, se señala:

*“OCTAVO: Que desde luego la acción denunciada de nulidad de derecho público se funda en el Capítulo I de la Carta Fundamental, que establece, como se sabe, **el principio de la juridicidad**, al disponer que: Los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella y garantizar el orden institucional de la República a cuyo respecto el artículo 7º estatuye 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. En consecuencia, **todo acto que contravenga este postulado es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señala**. Que, de conformidad con estos preceptos constitucionales, la validez de los órganos del Estado queda supeditada a **la concurrencia de los elementos que integran el principio de la legalidad y la ausencia de vicios que puedan afectar la validez del acto administrativo**”. (El destacado es nuestro)*

Respecto a que la nulidad que afecta a los actos que se impugnan corresponde aplicar las normas relativas a la nulidad de derecho público que afecta a los actos administrativos, nuestra Excelentísima Corte Suprema en sentencia de fecha 14 de marzo de 2013 dictada en causa Rol N.º 1163-2012, ha sido enfática en señalar que:

*TERCERO “...conforme a lo expuesto sólo es posible concluir que los jueces del fondo han dado correcta aplicación al derecho. En efecto según se desprende de lo dispuesto en los artículos 6 y 7 de la Carta Fundamental **la sanción de ineficacia jurídica que afecta a los actos de los órganos del***

Estado es la nulidad de derecho público. *Por consiguiente, tratándose de vicios incurridos en actos de carácter administrativo la sanción de nulidad se encuentra regulada por el Derecho Público y no por el Código Civil, tanto por el origen del vicio como por el bien jurídico que cautela”.*

Conforme lo anterior, y teniendo presente que los actos que emanan del Servicio no quedan excluidos de los requisitos legales que todo acto administrativo debe satisfacer. En tal sentido la citación siempre deberá ser fundamentada y motivada, so pena de estar viciada de nulidad. La falta de aquello es una clara infracción a los artículos 2° de la ley 18.575, Ley Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado en cuanto a que los órganos de la Administración del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las leyes y no tendrán más atribuciones que las que expresamente les haya conferido el ordenamiento jurídico; y 11°, inciso 2° de la ley 19.880 sobre Bases de los Procedimientos Administrativos, en el sentido que los hechos y fundamentos de derecho deberán siempre expresarse en aquellos actos que afectaren los derechos de los particulares. En consecuencia, el organismo fiscalizador debe necesariamente ser preciso claro y no generar dudas en cuanto al fundamento o motivo que lo lleva a emitir la citación.

En palabras del profesor SOTO KLOSS (2010, p.365), *“La fundamentación ha de ser “suficiente”, en cuanto debe dar razón y dar cuenta exacta del iter o camino lógico/racional que lleva al autor del decreto o resolución a adoptar la decisión, la cual significa dar solución efectiva y concreta a una necesidad pública específica que el legislador ha puesto a su cargo”.* Además, se exige que sea *“congruente”*, de tal modo que la decisión que se adopta sea la conclusión lógica y racional de esas normas habilitantes de competencia de la necesidad pública que la Administración debe resolver, precisando que es en la fundamentación en donde debe concretarse esa congruencia, que de no darse, vicia la decisión por carencia de justificación y de razonabilidad. Agrega 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...” y que “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 (o propiamente inexistencia) del pretendido acto administrativo por contravenir la Constitución (artículo 7° incisos 1° y 2°) y la ley (v.gr. 19.880)”; de modo tal que *“En el derecho chileno el acto administrativo debe bastarse a sí mismo debiendo contener en sí todos los elementos que la Constitución y la ley exige para su validez jurídica, ya que entra al ordenamiento jurídico como tal acto sólo y únicamente en la medida en que ha cumplido todas esas exigencias, pues en caso contrario tiene aplicación ipso iure el mandato de la Constitución que declara nulo “todo acto en contravención” a ella (artículo 7° inciso 3°), nulidad que es insanable e imprescriptible, como lo afirma la doctrina, y la jurisprudencia lo reitera de modo permanente”.*

En este sentido también se ha pronunciado nuestra Excelentísima Corte Suprema, que en sentencia de fecha 11 de enero de 2001 sobre recurso de protección en causa Rol N.º 4533-200, 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”.*

Por su parte, los propios Tribunales Tributarios, han llegado a la misma conclusión, y nos permitimos citar al Tribunal Tributario y Aduanero de La Araucanía que en sentencia dictada con fecha 24 de mayo del año dos mil doce, en causa RIT GR-08-00045-2011, acoge solicitud de nulidad del acto administrativo del Servicio y condena en costas a dicha institución, con lo que ratifica lo anterior, conforme se pasa a exponer:

*“DÉCIMO: Que sobre este mismo aspecto cabe señalar que durante la etapa de fiscalización no se solicitó a la reclamante ningún antecedente respecto del origen de dicho remanente de crédito fiscal, como se puede apreciar de la lectura de los requerimientos previos efectuados por el Servicio de Impuestos Internos consistentes en la notificación folio N° 0136667 y la Citación N° 20, procediendo en las liquidaciones reclamadas a efectuar su deducción amparado en meras suposiciones, compartiendo este Tribunal el criterio sostenido por la reclamante y reproducido en el considerando quinto de la presente sentencia, cuando señala que **la motivación de un acto administrativo se traduce en un proceso lógico e intelectual desarrollado por el órgano administrativo y que conduce al resultado plasmado en la parte dispositiva del acto no pudiendo limitarse la administración a supuestos e indicar un resultado estando obligada a dar a conocer todos los elementos y circunstancias tenidas en cuenta para alcanzar el mismo...**”* (El destacado es nuestro)

El razonamiento que hace dicho Tribunal no es menor si consideramos la indefensión que puede provocar el actuar ilegal, en ocasiones, del Servicio de Impuestos Internos. Agrega dicha Corte que:

*“DÉCIMO SEGUNDO: Que es necesario tener presente en este punto que **aun cuando el contribuyente no aporte en sede administrativa la totalidad de los antecedentes requeridos en el transcurso de la fiscalización que lleve a cabo el Servicio de Impuestos Internos, esto no lo exime de la obligación de emitir un acto administrativo fundado y motivado.** Al efecto el artículo 11, inciso 2° de la Ley 19.880, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos que Rigen los Actos de los Órganos de la Administración, señala que “los hechos y fundamentos de derecho deberán siempre expresarse en aquellos actos que afectaren los derechos de los particulares, sea que limiten, restrinjan, priven de ellos, perturben o amenacen su legítimo ejercicio...”* (El destacado es nuestro).

“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 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.”

En consecuencia, de faltar motivación al acto tributario del Servicio habría una clara infracción a los artículos 2° de la ley 18.575, Ley Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado en cuanto a que los órganos de la Administración del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las leyes; al artículo 11°, inciso 2° de la Ley 19.880.- sobre Bases de los Procedimientos Administrativos, en el sentido que *“los hechos y fundamentos de derecho deberán siempre expresarse en aquellos actos que afectaren los derechos de los particulares, sea que limiten, restrinjan, priven de ellos, perturben o amenacen su legítimo ejercicio...”* Por su parte, el artículo 41 del mismo cuerpo legal, referido al contenido de la resolución final que concluye el procedimiento administrativo señala expresamente que *“las resoluciones contendrán la decisión, que será fundada”*. Y consecuentemente con ello dicha infracción legal, lleva aparejada la nulidad de dichos actos.

En cuanto a su obligatoriedad, recordemos que, por regla general, la citación es un trámite facultativo para el Servicio. Así lo ha reconocido la jurisprudencia, como por ejemplo el Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco que con fecha 07 de diciembre de 2012, señaló:

“Que respecto a la alegación planteada por el reclamante, referida a la falta del requisito de la Citación previa, cabe hacer presente que dicho trámite

administrativo constituye un medio de fiscalización contemplado en el artículo 63 del Código Tributario el cual, por regla general, es facultativa para el Servicio de Impuestos Internos, el que podrá disponerla en todos aquellos casos en que del estudio de los antecedentes reunidos durante la revisión, aparezca la necesidad de requerir antecedentes o datos que se consideren necesarios para la determinación del impuesto...” (Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco sentencia de 07 de diciembre de 2012, RIT GR-08-00048-2012).

Excepcionalmente es obligatoria, en los casos del artículo 21, 22, 27 del Código Tributario. Esta distinción es trascendental para la validez del acto administrativo tributario ya que su omisión podría traer aparejada la nulidad de la tasación, liquidación o incluso del giro.

Adicionalmente a lo anterior, toma especial relevancia que la citación sea notificada válidamente al contribuyente, ya que es desde ese momento en que produce los efectos propios de dicho acto administrativo tributario del Servicio. Faltando entonces, cualquiera de los requisitos antes expuestos, es dable que se declare la nulidad de la misma.

2.4.2. Efectos de la Citación.

Si la citación ha sido legalmente practicada produce como primer efecto que el contribuyente se entiende emplazado para comparecer al Servicio y presentar una declaración que ha omitido o bien a rectificar, aclarar, ampliar o confirmar la que ya ha presentado a la luz de los cuestionamientos o requerimientos que el Servicio haya formulado.

Un segundo efecto es que la citación genera la radicación de la auditoría conforme lo dispone el artículo 59 del Código Tributario que dispone que *“será competente para conocer de todas las actuaciones de fiscalización posteriores, la Unidad de Servicio que practicó al contribuyente una notificación de conformidad a lo dispuesto en el N.º 1 del*

artículo único de la Ley N.º 18.320 o una citación según lo dispuesto en el artículo 63”. En la actualidad la facultad de citar también se radica en el Subdirector de Fiscalización respecto de todo el territorio nacional y en el Director de Grandes Contribuyentes respecto de contribuyentes que conforme el artículo 3 bis del DFL 7 de Hacienda de 1980, quedan sometidos a su jurisdicción conforme a las instrucciones del director.

El tercer efecto que genera la citación dice relación con la competencia jurisdiccional. Así conforme lo regula el artículo 59 del Código Tributario la radicación de competencia que genera la citación también incide en la competencia jurisdiccional de los Tribunales Tributarios y Aduaneros. En consecuencia, es competente aquel tribunal en cuyo territorio jurisdiccional se emitió la liquidación, giro o resolución y en segundo lugar, si tales actos administrativos derivan de unidades de la Dirección Nacional, será competente el tribunal cuyo territorio tenía su domicilio el contribuyente al momento de ser notificado de la revisión, citación, liquidación o giro.

Un cuarto efecto de la citación es el regulado en el inciso 3 del artículo 63 del Código Tributario esto es, que produce el aumento de los plazos de prescripción, en los términos del inciso 4 del artículo 200, y que conforme indica ABUNDIO (2011, p.227), *“el aumento se produce sólo respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en la citación”.*

Para entender el contexto en el cual se producen los efectos de este acto creemos que es relevante analizar cuál fue el espíritu que tuvo el legislador para consagrar en nuestro ordenamiento jurídico a la citación, y aquello compararlo con las principales problemáticas que se pueden dar cuando el Servicio desatiende dichos motivos, todo lo cual se tratará a continuación.

CONCLUSIONES

Conforme lo anteriormente expuesto creemos que para que no se atenten contra derechos de los contribuyentes, la citación debe necesariamente ser emitida en el contexto de la auditoría tributaria y que por tanto la citación no puede ser emitida sin que exista previamente ésta.

Además, deben respetarse todos los derechos de los contribuyentes no sólo dentro de esta auditoría, sino que en todas las actuaciones que realiza el Servicio el cual, como órgano público de la administración, sólo puede hacer aquello que por ley está permitido.

Creemos que aun cuando el Servicio conoce sus facultades y su principal función, muchas veces se excede de ellas, e incluso nuestro legislador lo ha considerado como tal, al tener que regular ciertos mecanismos de protección, ya que frente a una mala aplicación de los medios de fiscalización, ha otorgado al contribuyente diversas acciones.

Sin perjuicio de estos mecanismos, creemos que al objeto de analizar los motivos por los cuales nuestro legislador ha creado la institución de la citación en nuestro derecho tributario no debe olvidarse cuál fue la motivación que se tuvo inicialmente, la cual en la práctica muchas veces se ve lejana, cuando el Servicio sin justificación alguna y ad-ports de vencer el plazo de prescripción, sólo emite y notifica la citación con el único objeto de ampliar los plazos de ésta. No debemos olvidar que nuestro legislador siempre tuvo en miras el principio de audiencia, por lo que emitir una citación con el único objeto de ampliar los plazos de prescripción por parte del Servicio o no notificarla legalmente, podría ser cuestionable y es impugnabile mediante una serie de acciones que la ley entrega al contribuyente.

De ocurrir aquello se afectarían gravemente los derechos de los contribuyentes quienes deberían buscar su protección y resarcimiento no sólo a través de las acciones

que confiere el derecho común y el constitucional, sino que también el procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos y el procedimiento general de reclamaciones.

BIBLIOGRAFÍA

ALESSANDRI RODRIGUEZ, Arturo. (1941) Curso de Derecho Civil, tomo 3, de las Obligaciones, Santiago.

ÁLVAREZ, María Inés. (2013) Obligación del Servicio de Impuestos Internos de establecer el valor del bien mueble enajenado en Derecho Corporativo. Jurisprudencia Comentada. Editorial Legal Publishing, Primera Edición.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín (1999) La motivación de los actos tributarios, primera edición, Editorial Marcial Pons, Madrid.

ASTE MEJÍAS, Christian. (2002) Curso de Código Tributario. Santiago. Editorial de Aste Ltda.

EVANS DE LA CUADRA, Enrique. Los derechos constitucionales, Tomo II. Editorial Jurídica.

FAÚNDEZ UGALDE, Antonio. (2011) Tutela jurisdiccional efectiva y derecho tributario. ¿Una tensión permanente en el procedimiento de reclamación por vulneración de derechos? *Revista de Estudios Tributarios*, (5), pág. 207-224. Consultado de <https://revistas.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41137/42676>

MASSONE, PARODI, Pedro. (1979) Principios del derecho tributario. Edeval.

ORELLANA, Fernando. (2010) Manual de Derecho Procesal. Tomo I. Derecho procesal orgánico. Editorial Librotecnia. Quinta Edición.

PEIRANO ZÚÑGA, Paola. (2000) La prescripción de las acciones fiscalizadoras y de cobro en el Código Tributario. Editorial Jurídica Conosur.

PÉREZ RODRIGO ABUNDIO. (2011) Manual de Código Tributario Octava Edición, revisada y actualizada, Editorial Abeledo Perrot.

RUIZ DE LA MAZA, Germán. (2017) Nulidad de Derecho Pública Tributaria, Manual de

Consultas Tributarias, mayo 2017.

SOTO KLOSS, EDUARDO. (2010) Derecho Administrativo Temas Fundamentales, Editorial Legal Publishing Chile, edición 2010.

VAN WEEZEL, Alex. (2007) Delitos tributarios. Editorial Jurídica de Chile.

ZAVALA ORTIZ, José Luis. (2003) Manual de Derecho Tributario 5º Edición Actualizada, Editorial Lexis Nexis, Santiago.

ZURITA, Milenko. (2013) El acto administrativo tributario Editorial Libromar, Santiago.