



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

Parte II

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

**Alumna: María José Vidal
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..... | 25 |
| CAPÍTULO III: ACTUACIONES DEL SII..... | | 26 |
| 3.1. | ¿La Citación como mecanismo de ampliación de los plazos de Prescripción? | 26 |
| 3.1.1. | La Prescripción Extintiva y sus Requisitos..... | 26 |
| 3.1.2. | La Prescripción Extintiva Tributaria..... | 28 |
| 3.1.3. | Origen de la Citación en nuestro sistema. | 30 |
| 3.1.4. | Ley 3.995 de fecha 15 de enero de 1924. | 31 |
| 3.1.5. | DL 755 de fecha 16 de Diciembre de 1927. | 32 |
| 3.1.6. | Ley 8.419 de fecha 10 de Abril de 1946..... | 33 |
| 3.1.7. | DFL 159 del año 1960 sobre CÓDIGO TRIBUTARIO. | 33 |
| 3.2. | Citación con el Único objeto de ampliar los plazos de Prescripción y la Eventual colisión con los Derechos de los Contribuyentes..... | 34 |
| 3.2.1. | Presunción de validez de la Citación, por ser un Acto Administrativo. | 34 |
| 3.2.2. | Teoría de la desviación de poder del Servicio de Impuestos Internos. | 35 |
| 3.2.3. | El Contribuyente frente a una Citación viciada. | 36 |
| 3.2.3.1. | Revisión Administrativa del Artículo 6 B) N° 5 del Código Tributario. | 37 |
| 3.2.3.2. | Corrección de Vicios y Errores manifiestos del Artículo Artículo 6 B) N° 5 del Código Tributario | 38 |
| 3.2.3.3. | Reposición Administrativa del Artículo 123 bis del DL 830 de 1974..... | 38 |
| 3.2.3.4. | Acción de Protección..... | 40 |
| 3.2.3.5. | Acción de Amparo Económico..... | 45 |
| 3.2.3.6. | Procedimiento Especial de reclamo por vulneración de Derechos. | 45 |
| 3.2.3.7. | Procedimiento General de Reclamación..... | 47 |
| 3.2.3.8. | Acción de Nulidad de Derecho Público. | 49 |
| CONCLUSIONES | | 62 |
| BIBLIOGRAFÍA | | 64 |

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.
 - Definir auditoría tributaria.
 - 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 directa 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 liquidan, 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, tengan 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 auditoría 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 2º 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 11º, inciso 2º 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.

CAPÍTULO III: ACTUACIONES DEL SII

3.1. ¿La Citación como mecanismo de ampliación de los plazos de Prescripción?

3.1.1. La Prescripción Extintiva y sus Requisitos.

La prescripción, en nuestro ordenamiento jurídico es una institución que por una parte se ha establecido como un modo de adquirir el dominio y en ese caso hablamos de prescripción adquisitiva; y por otro como un modo de extinguir derechos y obligaciones, y en este caso hablamos de prescripción extintiva. Ambas prescripciones se regularon de manera conjunta, en el Código Civil, el que servirá como derecho supletorio para las normas que se dictaron sobre la materia, con posterioridad. Sin perjuicio de ello es clara la diferencia entre ambas prescripciones y en lo que respecta a este trabajo únicamente nos remitiremos a la prescripción extintiva, ya que es ésta la

institución que el Servicio pretende interrumpir y ampliar los plazos, al dictar la Citación.

La prescripción extintiva fue definida legalmente en el artículo 2492 del Código Civil como “un modo de extinguir las acciones por no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso siempre que además, concurren los demás requisitos legales”. La prescripción entonces extingue la acción, mas no la obligación, la cual se transforma de obligación civil a una natural, de conformidad con el artículo 1470 del Código Civil.

Debemos tener presente que la prescripción extintiva es una institución distinta a la caducidad, la cual en palabras de ALESSANDRI (1941, p.457), ha sido definida como *“la extinción ipso iure de la facultad de ejercer un derecho o de celebrar un acto por no haberse ejercido ese derecho o no haberse celebrado dicho acto dentro de un plazo de carácter fatal que la ley establece”*.

Tradicionalmente se ha indicado que los requisitos de la prescripción extintiva son los siguientes:

1. Que la acción sea de aquellas prescriptibles. La regla general es que todas las acciones sean prescriptibles, por lo que excepcionalmente algunas acciones son imprescriptibles.
2. Que la prescripción sea alegada. Así el artículo 2493 del Código Civil indica que el que quiera aprovecharse de la prescripción deberá alegarla. En tal sentido el Juez no podría declararla de oficio.
3. Que la prescripción no haya sido interrumpida, que puede definirse como la pérdida de todo el tiempo de la prescripción que ha transcurrido sea a consecuencia de un hecho del deudor, reconociendo expresa o tácitamente la obligación, sea por un hecho del acreedor reclamando judicialmente el pago de la deuda. Distinguiendo entonces, el artículo 2518 del Código Civil entre la interrupción de la prescripción natural y la civil, según se trate de un hecho del deudor o de un hecho del acreedor.

4. Que la prescripción no se encuentre suspendida. La suspensión es la detención del curso o de la iniciación de la prescripción establecida por el legislador a favor de ciertas personas y durante el período que dure la causal que lo justifica. El efecto claro es que, a diferencia de la interrupción, no se pierde el tiempo transcurrido de la prescripción. Y de conformidad al artículo 2520, la prescripción extintiva se suspende a favor de las personas enumeradas en los números 1 y 2 del artículo 2509 del Código Civil.

3.1.2. La Prescripción Extintiva Tributaria.

En materia tributaria, la prescripción extintiva, está regulada en los artículos 200 y 2001 del Código Tributario que disponen:

“Artículo 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. El plazo señalado en el inciso anterior será de seis años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa. Para estos efectos, constituyen impuestos sujetos a declaración aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto. En los plazos señalados en los incisos anteriores y computados en la misma forma prescribirá la acción del Servicio para perseguir las sanciones pecuniarias que accedan a los impuestos adeudados.

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

se entenderán igualmente aumentados, en los mismos términos, los plazos señalados en este artículo. Si se requiere al contribuyente en los términos del inciso tercero del artículo 63, los plazos señalados se aumentarán en un mes.

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

Por su parte el artículo 201 del Código Tributario indica:

“Artículo 201.- En los mismos plazos señalados en el artículo 200, y computados en la misma forma, prescribirá la acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos. Estos plazos de prescripción se interrumpirán:

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

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

3°.- Desde que intervenga requerimiento judicial.

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

Decretada la suspensión del cobro judicial a que se refiere el artículo 147, no procederá el abandono de la instancia en el juicio ejecutivo correspondiente mientras subsista aquélla. Los plazos establecidos en el presente artículo y en el que antecede se suspenderán durante el período en que el Servicio esté impedido de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 2°

del artículo 24, de girar la totalidad o parte de los impuestos comprendidos en una liquidación cuyas partidas o elementos hayan sido objeto de una reclamación tributaria.”

Si bien la prescripción de los artículos 200 y 201 del Código Tributario comparte algunas semejanzas con la institución de la caducidad y no ha estado exento de discusiones, creemos que al tenor literal de la ley se ha dispuesto que se trata de prescripción y no de caducidad. En el mismo sentido se ha pronunciado PEIRANO (2000, p.134 a 138) y VAN WEEZEL (2007, p.179) quien además cita sentencia de la Corte de Apelaciones de Valparaíso dictada en causa Rol N.º 3342-1998 que falla en el mismo sentido.

Aclarado que la institución a que se refieren los artículos 200 y 201 es una prescripción extintiva, cuyo plazo puede ampliarse mediante una citación emanada del Servicio corresponde analicemos si dicho organismo puede o no llegar a exceder de sus facultades y principal función (contempladas como indicamos en su ley orgánica constitucional, especialmente artículo 1) al emitir dicha citación, con un único propósito que es, ampliar los plazos de prescripción. Como ya hemos analizado la principal función de dicho organismo y las normas a las que debe adecuar su actuar, creemos necesario abordar previamente, cuál ha sido el real motivo por el cual se creó la citación en nuestro sistema y si en la actualidad realmente se respeta dicho fundamento. Es decir, si realmente el único objeto del legislador fue el ampliar los plazos de prescripción de la acción fiscalizadora del Servicio o más bien éste es solo un efecto-consecuencia, pero para nacer a la vida del derecho la citación debe reunir otros requisitos so pena de estar viciada.

3.1.3. Origen de la Citación en nuestro sistema.

Para analizar cualquier institución legal se hace imprescindible entender cuál es el contexto social, económico y comercial de la sociedad. Especialmente si lo anterior

se refiere a materias tributarias, ya que le legislación impositiva normalmente nace como consecuencia de alguna problemática social o alguna materia relacionada con ello. Es entonces, en dicho contexto que corresponde analizar cuáles fueron los primeros atisbos de la citación en nuestro ordenamiento jurídico chileno.

3.1.4. Ley 3.995 de fecha 15 de enero de 1924.

Creemos que la primera señal de regulación de la citación, como la institución que actualmente existe, se instauró en la Ley 3.995 que en su título III, párrafo I, regulaba el “Procedimiento para determinar el monto de impuesto” Así en su artículo 37 indicaba que: “Si la Dirección de Impuestos Internos acepta la declaración como verdadera, quedará fijado el monto del impuesto. Si la juzga inexacta pedirá al declarante que la rectifique dentro de plazo de veinte días contados desde la fecha desde que se le dé el aviso. Si vencido este plazo el declarante no hiciera la rectificación, o se mantuviere en lo dicho o si la nueva declaración fuere de nuevo tenida como inexacta, la Dirección de Impuestos Internos procederá a fijar el monto del impuesto”.

De la mera lectura de la norma transcrita puede vislumbrarse que se habla de “*un aviso*” por parte de la institución fiscalizadora que informaría la inexactitud de la declaración, y que tendría un símil a la citación actual, ya que cumpliría el mismo fin, esto es hacer efectivo el principio de audiencia.

En esta regulación, ZURITA (2013, p.269) reconoce que “*en esta etapa del desarrollo legislativo el carácter de oficioso de este acto llega a ser inquisitorio pues la ley no contempla un procedimiento claro y reglado de la determinación del impuesto de manera que la calificación de “inexacta” pudo haber sido muchas veces arbitraria ...*” agrega que “*en esta etapa tampoco recoge el principio de la buena fe contable a pesar de encontrarse vigente en la época*”

Si bien esta regulación puede ser cuestionable como lo reconoce ZURITA (2013,

p.269), y podría atentar contra otros derechos del contribuyente, aun así, creemos que este aviso se instaura como mecanismo de respetar el principio de audiencia, en virtud del cual el emplazado tiene derecho a ser oído por la Administración en sus descargos. Es decir, este es el inicio de la citación, la cual se nace e instaura, con otro nombre (aviso) como un mecanismo mediante el cual la Administración escucha al contribuyente y atiende a sus actuaciones, que en esos tiempos, era rectificar la declaración o mantener lo dicho. Como podemos ver, el aviso (citación) no nace como un mecanismo para interrumpir la prescripción, sino que más bien para escuchar al contribuyente.

3.1.5. DL 755 de fecha 16 de diciembre de 1927.

Este decreto ley fue la primera norma que deriva de la Ley 4.113 de 1927 donde se utilizó el concepto “Citación” aun cuando como vimos anteriormente, esta institución ya existía, pero con el nombre de aviso. El vocablo citación se comienza a usar en el contexto de supuestos contra la buena fe contable, así en el artículo 59 se indicaba que:

“Si el director estimare que una persona obligada por la lei a presentar declaración no ha cumplido con este precepto o ha presentado una declaración falsa o que contiene datos inexactos o que es incompleta, podrá citar a dicha persona para que comparezca ante la Dirección i conteste, por escrito o verbalmente, i bajo juramento las preguntas que le sean hechas sobre la renta u otros puntos que debiera contener la declaración, o sobre la determinación del impuesto. El director puede exigir a la persona indicada que haga una nueva declaración i si esta no es presentada dentro de 30 días o fuere considerada inexacta, podrá él mismo estimar o avaluar la renta imponible con los daos que tenga en su poder”

De la norma transcrita se desprende que la finalidad de esta citación es que el contribuyente comparezca a contestar las preguntas que hace el Servicio, es decir,

nuevamente nos encontramos que aquello que motiva la citación, es el principio de audiencia, pero ahora reconocido con el nombre de citación propiamente tal.

3.1.6. Ley 8.419 de fecha 10 de abril de 1946.

Dicha ley señalaba en su artículo 66 que “Si el Director estimare que una persona obligada por la ley a presentar declaración no ha cumplido con este precepto o ha presentado una declaración falsa, o que contiene datos inexactos, o que es incompleta, podrá citar a dicha persona para que comparezca ante la Dirección y conteste, por escrito o verbalmente y bajo juramento las preguntas que le sean hechas sobre la renta u otros puntos que debiera contener la declaración, o sobre la determinación de impuesto. El director puede exigir a la persona indicada que haga una nueva declaración, y si ésta no es presentada dentro de 30 días o fuere considerada inexacta, podrá él mismo estimar o avaluar la renta imponible con los datos que tenga en su poder”

Dicha ley regula la citación en un contexto similar, esto es para que el contribuyente actúe frente al Servicio.

3.1.7. DFL 159 del año 1960 sobre CÓDIGO TRIBUTARIO.

Finalmente, la citación se reguló en el DFL 159 sobre Código Tributario en el año 1960, en el artículo 63 del mismo que fijó la redacción que hoy se contiene en el actual artículo 63 del DL 830 de 1974.

Conforme podemos ver en toda la historia de la existencia de la citación, siempre su fin último fue la comparecencia del contribuyente, para que actuara conforme los casos que en cada norma se indicó, es decir, la motivación de la citación como institución es precisamente el principio de audiencia. Lo anterior, es sin perjuicio de los efectos que puede tener la citación, pero es aquí donde toma importancia el poder diferenciar la causa de la consecuencia.

Creemos que el motivo o causa de la citación se basa en la necesidad de que el contribuyente sea oído para que estemos en un proceso de fiscalización legalmente tramitado luego la ampliación de los plazos de prescripción no es más que un efecto y por ello no debiera ser el motivo del Servicio para citar. Una institución no puede ser causa y consecuencia a la vez, por lo que se hace necesario se tenga clara dicha distinción para no violentar los derechos de los contribuyentes.

Por los mismos motivos es que la citación, además, se da dentro de un proceso de auditoría previo y no como un único acto.

Así, si la citación carece de causa, por carecer de los requisitos de todo acto administrativo como creemos puede ocurrir cuando no se persigue el principio de audiencia, sino más bien, se pretende únicamente ampliar los plazos de prescripción, podría atentarse gravemente los derechos del contribuyente y eventualmente dicho acto tributario estaría viciado conforme pasaremos a exponer a continuación. Ello sin perjuicio de lo ya advertido en razón del incentivo perverso regulado en la ley 19.646, que en palabras de RUIZ (2017, p.91) constituye una “*desviación de poder*”.

3.2. Citación con el Único objeto de ampliar los plazos de Prescripción y la Eventual colisión con los Derechos de los Contribuyentes.

3.2.1. Presunción de validez de la Citación, por ser un Acto Administrativo.

Los actos administrativos, conforme al artículo 3, inciso final de la Ley N° 19.880, gozan de presunción de legalidad, de imperio y exigibilidad, desde su notificación y mientras no sean declaradas sin valor, ya sea de manera administrativa o judicial.

Si el Servicio citare al contribuyente, con el sólo objeto de ampliar los plazos de prescripción y/o buscar su beneficio propio al tenor de la ley 19.646, alejándose del bien común, estaríamos en presencia de un acto manifiestamente falto de fundamento. De manera que ante este tipo de actos, nos encontraríamos derechamente frente a un

abuso de la presunción de la validez ejercida por el Servicio. Es así como si se argumenta la falta de validez de un acto administrativo tributario dicho acto gozará de la presunción señalada y como tal, deberá ser debidamente abordado en su validez y legalidad, y si el mérito del proceso así lo aconseja, declararlo invalidado según lo dispone el artículo 53, de la ley N° 19.880.

Judicialmente variadas son las acciones que pueden intentarse ante dicha situación y que analizaremos más adelante, pero la competencia de los TTA para conocer de la reclamación se dirige a una serie de actos en los cuales no está incluida la citación. Sin perjuicio de ello aun cuando la citación directamente no es reclamable ante el TTA, de igual forma creemos que dicho Tribunal puede pronunciarse en relación con el abuso en la presunción de validez de este acto tributario.

3.2.2. Teoría de la desviación de poder del Servicio de Impuestos Internos.

RUIZ (2017, p.91) al tratar esta teoría fundada en el actuar que tiene el Servicio al tenor de la ley 19.646 del año 1999, que denomina como *“incentivo perverso”*, señala 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”*. Aquello fundado en la ley 19.646, que en sus artículos 2 y siguientes establece para los funcionarios del Servicio *“una asignación especial de estímulo por desempeño en el cumplimiento de metas de reducción de la evasión tributaria”*.

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.

En palabras de RUIZ (2017, p. 91) *“el Servicio se desvía de su poder, por los siguientes motivos:*

- 1. Desfigura una herramienta de fiscalización, como es la Citación, transformándola en un mecanismo para ampliar en 3 meses el plazo para liquidar.*
- 2. Notifica actos administrativos de manera centralizada y automática, días antes de que se cumpla el plazo de prescripción, adoleciendo de manifiesta falta de fundamento.*
- 3. No concede prórroga para responder citaciones, cuya fecha inicial de respuesta debe ser evacuada en el mes de diciembre, con el objeto de liquidar dentro del año y así cumplir sus metas internas.*
- 4. Desarrollo de teorías de recaudación sin sustento legal.*
- 5. Ejercicio de facultades que le confiere la ley con desproporcionado efecto en la sanción, incluso afectando el principio del Non Bis In Ídem.”*

Es tal el razonamiento que hace dicho autor, que incluso indica en relación con el actuar del Servicio que *“la desviación de poder pueda ser considerada una conducta dolosa”*. Lo cual creemos no es baladí, toda vez que de actuar el Servicio con culpa, o incluso dolo lo haría responsable de indemnizar los perjuicios del contribuyente afectado.

3.2.3. El Contribuyente frente a una Citación viciada.

Si el contribuyente se sintiera afectado por la actuación del Servicio en cuanto haber dictado una citación con el único ánimo de ampliar los plazos de prescripción y/o lograr los incentivos de la ley 19.646, podría impugnar dicho actuar, tanto administrativa como judicialmente, restablecer el imperio del derecho.

3.2.3.1. Revisión Administrativa del Artículo 6 B) N.º 5 del Código Tributario.

Dicha norma establece que:

“Corresponde a los Directores Regionales en la jurisdicción de su territorio:

N.º 5. Resolver administrativamente todos los asuntos de carácter tributario que se promuevan, incluso corregir de oficio en cualquier tiempo los vicios o errores manifiestos en que se haya incurrido en las liquidaciones o giros de impuestos.

Sin embargo, el Director Regional no podrá resolver peticiones administrativas que contengan las mismas pretensiones planteadas previamente por el contribuyente en sede jurisdiccional.”

El contribuyente afectado por la citación viciada podría interponer dicho medio de impugnación directamente ante el Director Regional que la dictare, para que resuelva administrativamente *“todos”* los asuntos tributarios que se promuevan. Creemos que con dicha nomenclatura no quedan actos tributarios fuera, al tenor literal de la ley y la referencia que hace a las liquidaciones o giros, es meramente referencial e indicativo de que incluye la corrección de oficio respecto de éstas.

En palabras de ZURITA (2013, p.413) *“esta disposición es, en general, la que otorga la potestad de revocar o anular un acto administrativo de una Dirección Regional del SII.”* Agrega, que *“es evidente la fragilidad de este precepto frente al desarrollo de los artículos 53 y 61 de la ley 19.880 que tratan de la invalidación [anulación o revocación por motivos de legalidad] y la revisión de oficio [revocación por mérito oportunidad y conveniencia]. Sin embargo estimamos que las causales que inhiben la revocación, señaladas en el art. 61 de la Ley 19.880, son aplicables en el ámbito tributario por aplicación de la supletoriedad contemplada en el art. 2º del Código Tributario y del 1º de la Ley 19.880...”*

Finalmente, respecto de esta solicitud del contribuyente, cabe tener presente que el Servicio ha señalado los requisitos y obligaciones que deben cumplirse y los antecedentes que deben acompañarse respecto de solicitudes administrativas que menciona, en la Circular 50 de fecha 09 de octubre de 1986. También ha sido interpretada por la Resolución Exenta N.º 2301 de fecha 07 de octubre, del mismo año. En la práctica, este tipo de solicitudes se canalizan por intermedio de los formularios 2117 y 2118 (impuesto territorial).

3.2.3.2. Corrección de Vicios y Errores manifiestos del Artículo 6 B) N.º 5 del Código Tributario

El órgano competente es el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, en la jurisdicción de su territorio y se puede ejercer *“en cualquier tiempo”*. Sin embargo, reconoce una limitación, que es que *“el Director Regional no podrá resolver peticiones administrativas que contengan las mismas pretensiones planteadas previamente por el contribuyente en sede jurisdiccional”*, por lo que el acto administrativo del Servicio que ha sido reclamado judicialmente es inamovible en la vía administrativa.

Aquello no es más que una aplicación y reconocimiento en el Código Tributario del artículo 54 de la ley 19.880, que regulando la inhibición de los actos de la Administración, señala que *“si respecto de un acto administrativo se deduce acción jurisdiccional por el interesado la Administración deberá inhibirse de conocer cualquier reclamación que éste interponga sobre la misma pretensión”*.

3.2.3.3. Reposición Administrativa del Artículo 123 bis del DL 830 de 1974.

El artículo 123 bis del Código Tributario dispone que:

“Respecto de los actos a que se refiere el artículo 124, será procedente el recurso de reposición administrativa, en conformidad a las normas del

Capítulo IV de la ley N.º 19.880, con las siguientes modificaciones:

a) El plazo para presentar la reposición será de treinta días.

b) La reposición se entenderá rechazada en caso de no encontrarse notificada la resolución que se pronuncia sobre ella dentro del plazo de noventa días contado desde su presentación.

c) La presentación de la reposición suspenderá el plazo para la interposición de la reclamación judicial contemplada en el artículo siguiente.

No serán procedentes en contra de las actuaciones a que se refiere el inciso primero los recursos jerárquico y extraordinario de revisión. Los plazos a que se refiere este artículo se regularán por lo señalado en la ley N.º 19.880.”

De conformidad al artículo 124, dicho recurso podrá intentarse en contra de la 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. Respecto de la tasación, si bien es reclamable, aquello es en virtud del artículo 64 del Código Tributario no por el artículo 123 bis, del mismo cuerpo legal.

Por lo tanto, aquel contribuyente afectado por una citación viciada, para interponer el recurso de reposición del artículo 123 bis del Código Tributario tendría que esperar a que se dictara un acto posterior a la misma al tenor del artículo 124 del mismo cuerpo legal, como puede ser la liquidación. Dicho medio de impugnación debe interponerse “*por el interesado*” ante el mismo Servicio de Impuestos Internos, que es el organismo que dicta el acto que se impugna, y dentro del plazo de 30 días, el cual deberá regirse por la ley 19.880 por expreso texto legal. En consecuencia, dicho plazo de interposición es de días hábiles (siendo inhábiles para estos efectos sábados, domingos y festivos) y debe computarse desde el día siguiente a aquel en que se notifique el acto que se recurre o se produzca su estimación o desestimación en virtud

del silencio administrativo. En el caso del pago su cómputo se inicia desde el día siguiente a la fecha de éste.

En cuanto a los efectos de su interposición, ésta suspende el plazo para interponer la reclamación judicial, actualmente, en concordancia con el artículo 54 de la ley 19.880 que es la regla general de los actos administrativos.

Respecto de la suspensión de la ejecución del acto impugnado regulado para la generalidad de los actos administrativos en el artículo 57 de la ley 19.880; debe tenerse presente que la ejecución de la liquidación, que se hace por intermedio de la emisión del giro se encuentra suspendida por el solo ministerio de la ley en razón del artículo 24 inciso 2 del Código Tributario. Así, el giro se emite una vez transcurrido el plazo de 90 días para reclamar, si el contribuyente no reclama o una vez notificado el fallo del Tribunal Tributario y Aduanero.

Por su parte, el giro se ejecuta por intermedio del cobro compulsivo que hace Tesorería, por lo que al ser un organismo distinto al emisor del giro no reviste aplicación del artículo 57 de la ley 19.880, en el sentido de suspender su ejecución.

El recurso jerárquico de la ley 18.575 no procede respecto de los actos del Servicio por ser un órgano de la administración centralizada, territorialmente desconcentrado con patrimonio y personalidad jurídica propia. En cuanto al recurso de revisión que regula el artículo 60 de la ley 19.880, ZURITA (2013, p.425) ha indicado que *“este recurso procede contra actos que no inciden en materias tributarias, sino que aquellas de orden interno u otra índole, pero no impositivas”*

3.2.3.4. Acción de Protección

Creemos que variadas son las problemáticas que puede enfrentar el contribuyente cuando el Servicio actúa contradiciendo nuestro ordenamiento jurídico en la emisión y notificación de una citación. Eventualmente podría infringirse por parte del Servicio derechos a los que nuestra Constitución Política de la República otorga plena protección, y a los cuales las normas tributarias quedan sujetas. Así, por ejemplo podría

atentarse contra el derecho de propiedad, el derecho a una debida defensa y a la igualdad ante la ley todos derechos protegidos por nuestra Carta Fundamental. De afectar dichas garantías, el contribuyente está en su derecho de interponer la debida acción de protección, cuya competencia es de conocimiento de la Corte de Apelaciones, en primera instancia, y de la Excelentísima Corte Suprema, en segunda instancia.

Es tal la importancia de cautelar dichos derechos del contribuyente, que los Tribunales han reconocido plenamente éstos, y nos permitimos indicar especialmente el reconocimiento que se hace por la Corte de Apelaciones de Chillán que acogiendo un Recurso de Protección dirigido en contra del Servicio ha indicado que la no fundamentación de una resolución de dicho organismo es merecedora de ser considerada como un acto Arbitrario e Ilegal, con independencia de que existan otras vías jurídicas para reclamar el fondo de lo que se alega. Así dicha Corte en sentencia dictada con fecha 24 de octubre de 2011, en recurso de protección seguido bajo el Rol N.º 127-2011, expresa en su considerando Sexto que las Resoluciones en pugna:

“SEXTO: ... no abordan el fundamento esgrimido por el recurrente para solicitar la improcedencia del cobro suplementario esto es, no se basan ni pronuncian invocando lo dispuesto en el artículo 6 letra j) de la Circular 60, en circunstancias que precisamente, dicha letra y artículo constituyen dicho fundamento”

Con esto la Corte reitera la obligación general de que los actos administrativos deben poseer racionalidad y fundamentación en el contenido de su decisión y que no pueden atentarse contra los derechos constitucionales del contribuyente como lo es EL DERECHO DE PROPIEDAD, señalando que:

*“DUODÉCIMO: ... sí se advierte por esta Corte que el actuar ilegal y arbitrario antes establecido constituye **perturbación del Derecho de Propiedad de la recurrente, que consagra el artículo 19 N.º 24 de la Constitución Política de la República**, toda vez que efectivamente ésta,*

por una parte, puede ver disminuido de manera el valor comercial de los inmuebles sobre los que recayó la sobretasa, y por otra, se encuentra en situación de tener que efectuar un eventual desembolso patrimonial que no corresponde en derecho”

En palabras de ÁLVAREZ (1999, p. 51) *“lo que la prohibición de la arbitrariedad condena es, justamente, la falta de fundamento objetivo idea esta que ha sido refrendada en repetidas ocasiones por la jurisprudencia y que se traduce en la exigencia de que toda conducta administrativa debe encontrar una razonable adecuación al Derecho”*

Por su parte la Contraloría General de la República, en Dictamen N.º 33.006 de 1984 ha indicado que: *“el ejercicio de facultades administrativas que compete a jefes superiores de organismos públicos se materializa a través de la dictación de actos administrativos o resoluciones que se encuentran sujetos a un procedimiento preestablecido que permite que el acto se baste a sí mismo y cuyo cumplimiento es esencial para la validez de dichos instrumentos, tales como indicación en su texto de normas legales y reglamentarias que le sirven de fundamento consideraciones de hecho que hacen aplicable la medida adoptada, manifestación de voluntad de la autoridad respectiva que resuelve sobre la materia y ordena trámites posteriores como su toma de razón, notificación, comunicación o publicación según proceda, y firma de funcionario facultado para ello que ha dictado el acto administrativo de que se trata”*

De esta forma, no debemos olvidar que todas las normas tributarias deben ser interpretadas bajo la luz y los lineamientos que establece nuestra Constitución Política de la República, por lo que necesariamente debiera ponerse especial atención en las garantías constitucionales afectadas con los actos administrativos del Servicio.

Consecuentemente con lo antes indicado se reconoce ampliamente la protección al DERECHO A DEFENSA que es reconocido tanto a nivel nacional como internacional, y es así como nuestra Constitución en su artículo 19 N.º 3 consagra la igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos. La Comisión de Estudios de la Nueva

Constitución siguió el mismo lineamiento de la Carta Fundamental de 1833 y de 1925, al utilizar un concepto amplio de persona, que para estos efectos debe entenderse referido “tanto (a personas) naturales o jurídicas.” (Actas constitucionales, sesión Nro.156, p.7).

La misma Comisión señaló en su oportunidad la aplicación amplia del precepto: *“el Señor Silva Bascuñán cree que lo que se pretende otorgar es un sentido que no sólo se refiere a la tramitación ante los tribunales, sino a toda la vivencia del ejercicio de los derechos consagrados en la Carta Fundamental”*.

Por su parte, el profesor EVANS (1986, p. 27) conceptúa el derecho a defensa jurídica como aquel *“derecho a solicitar y obtener la intervención de abogado para la defensa de los derechos de las personas, intervención que debe admitirse no sólo en los tribunales de justicia, sino en cualquier órgano jurisdiccional o ante cualquier autoridad”*.

A nivel internacional también existe un reconocimiento al derecho a defensa, como es el caso del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos adoptado por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas el 16 de diciembre de 1966 y suscrito por Chile en igual fecha, pero ratificado por nuestro país en 1972, el cual en su artículo 2, N.º 1, parte II, señala: *“Cada uno de los Estados Partes en el presente pacto se compromete a respetar y garantizar a todos los individuos que se encuentren en su territorio y estén sujetos a su jurisdicción los derechos reconocidos en el presente pacto sin distinción alguna de raza, idioma, religión, opinión política o de otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social”*. Luego en la parte III, artículo 14, N.º 1 del Tratado se indica que *“Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil”*. Mismo reconocimiento hace la

Convención Americana de Derechos Humanos, en su artículo 8.

Así en palabras de ÁLVAREZ, (2013, p.236) *“el derecho a defensa del contribuyente se enmarca en la obligatoriedad de fundamento y motivación de la resolución administrativa, pues de no existir esto último el contribuyente no puede hacer uso de sus argumentos y defensa; por el contrario, se ve expuesto a una decisión del ente fiscalizador, al cual no es posible oponerse por no tener los fundamentos que lo motivaron”*. Agrega que *“estamos, por tanto, frente a un requisito de validez de los actos de la administración”*.

Adicionalmente a lo anterior debemos señalar que la ley tributaria ha considerado específicamente un procedimiento de reclamo por vulneración de derechos, mediante el cual los contribuyentes afectados pueden recurrir ante el Tribunal Tributario y Aduanero en cuya jurisdicción se haya producido la acción u omisión que provoca la transgresión a tales derechos. MASSONE (1979, p.225) indica que *“en términos generales y aproximados, los actos y omisiones que pueden servir como justificación de este nuevo recurso dicen relación exclusivamente con aquella parte de la actividad administrativa y fiscalizadora del SII que no pueda ser cuestionada o impugnada a través de otros procedimientos que contempla el SII”*

Conforme lo anterior, creemos que no hay dudas de que el actuar del organismo fiscalizador tributario debe cumplir con las disposiciones contenidas en nuestra Constitución, y especialmente, con las garantías fundamentales del artículo 19 de la misma, que son protegidas por la acción de protección del artículo 20 del mismo cuerpo legal. Es más, el propio artículo 155 del Código Tributario reconoce la procedencia de la acción de protección, frente a acción u omisión arbitraria e ilegal del Servicio al disponer que *“interpuesta la acción de protección a que se refiere el artículo 20 de la Constitución Política, en los casos en que ella proceda, no se podrá recurrir de conformidad a las normas de este Párrafo por los mismos hechos.”*

La acción de protección debe interponerse por el contribuyente dentro del plazo de 30 días corridos contados desde la acción u omisión arbitraria o ilegal del Servicio

ante la Corte de Apelaciones en cuya jurisdicción se dictó el acto o se incurrió en tal omisión.

3.2.3.5. Acción de Amparo Económico.

En términos generales, esta acción procede cuando existe una infracción al artículo 19 N.º 21 de la Constitución Política de la República, sin indicar qué tipo de actos son los que deben recurrirse. Sin embargo, se ha entendido que se eximen de éste, las omisiones que pudieran existir, y sólo se exigiría una actuación que vulnerara el citado artículo. Así lo ha establecido la Corte Suprema en sentencia de fecha 06 de marzo de 2001, dictada en causa Rol 588-2001, al indicar que:

“cuando el legislador ha querido otorgar acciones para resguardar a los administrados frente a omisiones ilegales, lo ha hecho expresamente... no es esta la situación de la especie, toda vez que la hipótesis protegida se circunscribe a la infracción a la norma contenida en el artículo 19 N.º 21 de la Carta Fundamental, que por no incluir expresamente la situación omisiva debe entender que la excluye...”

Compartimos la opinión de ZURITA (2013, p.450) en orden a que *“no obstante la regulación de esta instancia procesal pensamos que en materia tributaria decaerá su aplicación ya que existe un mecanismo especial regulado en el artículo 155 del Código Tributario que es el reclamo por vulneración de derechos y que trata con mayor profundidad los actos u omisiones que vulneran, entre otros, el número 21 del artículo 19 de la Constitución Política.”*

3.2.3.6. Procedimiento Especial de reclamo por vulneración de Derechos.

Otro de los mecanismos de protección que tiene el contribuyente para su protección es el procedimiento de reclamo por vulneración de derechos, regulado de manera especial para el ramo y que es de conocimiento de los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Así se regula en el artículo 155 del Código Tributario que dispone:

“Si producto de un acto u omisión ilegal o arbitrario del Servicio un particular considera vulnerados sus derechos contemplados en los numerales 21º, 22º y 24º del artículo 19 de la Constitución Política de la República, podrá recurrir ante el Tribunal Tributario y Aduanero en cuya jurisdicción se haya producido tal acto u omisión ilegal o arbitrario siempre que no se trate de aquellas materias que deban ser conocidas en conformidad a alguno de los procedimientos establecidos en el Título II o en los Párrafos 1º y 3º de este Título o en el Título IV, todos del Libro Tercero de este Código.

La acción deberá presentarse por escrito dentro del plazo fatal de quince días hábiles contado desde la ejecución del acto o la ocurrencia de la omisión, o desde que se haya tenido conocimiento cierto de los mismos, lo que se hará constar en autos.

Interpuesta la acción de protección a que se refiere el artículo 20 de la Constitución Política, en los casos en que ella proceda, no se podrá recurrir de conformidad a las normas de este Párrafo por los mismos hechos.”

Conforme lo reconoce FAÚNDEZ (2011, p.214) “es precisamente a través del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos que se pretende obtener una tutela jurisdiccional efectiva del derecho tributario material vinculado a ciertos derechos fundamentales”, concluye además, “que la esfera de aplicación de las normas entre el derecho material y la efectiva tutela jurisdiccional será una tensión

permanente, frente a lo cual, el juez deberá valorar entre los distintos mecanismo procesales, cuál resultará más efectivo en el otorgamiento de la tutela de los derechos de las partes del proceso invocado”.

El artículo 156 del Código Tributario indica que el fallo debe necesariamente contener todas las providencias que el Tribunal juzgue necesarias para restablecer el imperio del derecho (similar al recurso de protección) y asegurar la debida protección del solicitante, sin perjuicio de los demás derechos que pueda hacer valer ante la autoridad o los tribunales competentes.

Debido a lo anteriormente expuesto el contribuyente frente a una actuación que vulnere sus derechos no solo tiene las acciones legales generales, sino que también se ha establecido este procedimiento especial, que no le impide hacer valer los primeros. Tampoco le impide que con posterioridad a la sentencia dictada en el procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos, el contribuyente requiera otras medidas, como por ejemplo medidas de carácter disciplinario o bien, que pretendan se le indemnice algún daño que se le haya causado conforme las normas del derecho común.

En el mismo sentido y tal como lo reconoce FAÚNDEZ (2011, p.221) *“es aceptación generalizada de la doctrina que la protección de los derechos no puede quedar limitada a normas de derecho material, sino que la complementación con un proceso que ofrezca garantías mínimas para las partes, constituye un mecanismo efectivo de tutela”.*

3.2.3.7. Procedimiento General de Reclamación.

De conformidad al artículo 124 del Código Tributario:

“Toda persona podrá reclamar de la totalidad o de algunas 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 sirven de base para determinarlo siempre que invoque un interés actual comprometido. En los

casos en que hubiere liquidación y giro no podrá reclamarse de éste, salvo que dicho giro no se conforme a la liquidación que le haya servido de antecedente. Habiendo giro y pago no podrá reclamarse de este último sino en cuanto no se conforme al giro.

Podrá reclamarse, asimismo de la resolución administrativa que deniegue cualquiera de las peticiones a que se refiere el artículo 126.

El reclamo deberá interponerse en el término fatal de noventa días, contado desde la notificación correspondiente. Con todo dicho plazo fatal se ampliará a un año cuando el contribuyente, de conformidad con lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 24, pague la suma determinada por el Servicio dentro del plazo de noventa días, contados desde la notificación correspondiente.

Si no pudieran aplicarse las reglas precedentes sobre computación de plazos, éstos se contarán desde la fecha de la resolución, acto o hecho en que la reclamación se funde.”

De la norma indicada queda claro que la reclamación no puede interponerse directamente contra la Citación del Servicio. Sin embargo, sí puede reclamarse contra una liquidación que fuera pronunciada con posterioridad a una citación viciada, que al ser anulada, dejaría de manifiesto que la acción fiscalizadora podría estar prescrita, debido a la “costumbre” que ha ido adquiriendo la autoridad, en orden a emitir y notificar las citaciones ad-portas de vencer el plazo de prescripción de la acción fiscalizadora.

Lo que queremos indicar con esto es que el hecho que se reclame contra la liquidación y no contra la citación, por no permitirlo el Código Tributario no impide que el contribuyente fundamente su reclamo en que precisamente la liquidación se ha dictado en base a una citación viciada que por ejemplo se ha dictado con sin causa y con el único ánimo de interrumpir la prescripción o bien con el único ánimo de obtener un interés particular del funcionario del Servicio al tenor de la Ley 19.646 (la cual como ya

indicamos en títulos anteriores, es del todo cuestionable e incluso podría considerarse hasta inconstitucional). Creemos que los contribuyentes no han optado por la solicitud de inaplicabilidad por inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional por la existencia de dicha ley porque la inaplicabilidad de ella no conlleva la nulidad del acto del servicio sino se intenta otra acción y más bien la declaración de inaplicabilidad –si así ocurriera- traería aparejado que el funcionario no perciba tal “incentivo perverso”.

3.2.3.8. Acción de Nulidad de Derecho Público.

3.2.3.8.1. Evolución de la acción de nulidad contra los actos administrativos tributarios del SII.

Para un mejor análisis de la acción contenida en este título es menester aclarar que hasta antes de la reforma de la ley 21.039 del año 2017, la acción de nulidad de derecho público en contra de actos administrativos tributarios era de exclusivo conocimiento y competencia de los Juzgados Civiles. Aquello no estuvo exento de discusiones doctrinarias ni de decisiones jurisprudenciales contradictorias, que luego fue resuelto mediante la reforma indicada, conforme trataremos más adelante.

En la actualidad si el contribuyente quisiera anular una citación que adoleciera de vicios, podría intentar la acción civil de nulidad de derecho público ante el Juez Civil directamente contra dicho acto. Creemos que aquel supuesto se daría mayormente en caso de que no hubiese un acto posterior, que fuera reclamable al tenor de lo dispuesto en el artículo 124 del Código Tributario ya que sabemos que la citación propiamente tal no es reclamable directamente ante el Tribunal Tributario y Aduanero. Si existiera un acto posterior a la citación que fuera reclamable, creemos que por celeridad, concentración y especialidad en la materia, sería más aconsejable que conociera del asunto el Juez Tributario y Aduanero quien también podría declarar la nulidad del acto administrativo tributario, pero a través de un procedimiento diverso que sería conociendo de la reclamación contra la liquidación, y demás actos a que se refiere el artículo 124 del Código Tributario.

La nulidad de derecho público como institución en el sistema legal chileno se remonta a la nuestra Constitución Política de la República del año 1833, que la regulaba en el artículo 160, y disponía que:

“Ninguna magistratura, ninguna persona, ni reunión de personas pueden atribuirse, ni aún a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los expresamente se les haya conferido por las leyes. Todo acto en contravención a este artículo es nulo”.

Todo lo anterior, en resguardo del Principio de Juridicidad que ya advertía don Mariano Egaña, en esa época. En el mismo sentido se reguló en la Constitución del año 1925.

Luego en la Constitución Política de la República del año 1980 se dispuso que: *“Todo acto en contravención a este artículo es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señale”.* En tal sentido se reconoce hasta la actualidad que la nulidad viene a ser la sanción prevista por nuestra Constitución, que consiste en privar de efectos los actos que emanen de la Administración del Estado cuando éstos no se han sometido a la Constitución misma y a las normas dictadas conforme a ella. Así, el acto administrativo será nulo si la autoridad o funcionario actúa: i) Sin investidura regular, ii) fuera de su competencia, o c) en una forma no prescrita por la ley.

La acción de nulidad tiene por objeto privar de los efectos al acto impugnado retrotrayendo el escenario al estado anterior al acto declarado nulo.

Previo a la dictación de la ley 20.322 que creó e implementó los Tribunales Tributarios y Aduaneros, el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, en su calidad de en ese entonces Juez Tributario manifestaba reiteradamente su postura, con relación a que la acción de nulidad de derecho público tributaria era de conocimiento de los Juzgados Civiles, declarándose incompetente para conocer de la misma.

Son variados y reiterados los fallos, que se pronunciaron en tal sentido incluso de nuestro máximo Tribunal. Por todos, me permito citar la sentencia de la Excelentísima

Corte Suprema que en causa Rol 2955-2012, sobre recurso de casación, dispone en su considerando 13:

“Que en lo tocante a la infracción de normas constitucionales y legales por no haberse declarado la nulidad de derecho público que se reclaman es necesario señalar que tal alegación sólo puede ser materia de un juicio ordinario pues lo que se busca es una declaración que debe ser conocida en un procedimiento de lato conocimiento cuestión que excede la competencia de los tribunales tributarios que fijan los artículos 115 y siguientes del Código Tributario y el objeto de la litis de los procedimientos que el mismo código previene, motivo por lo que las argumentaciones de este capítulo no son susceptibles de casación en el fondo razón suficiente para desestimar la impugnación en este extremo”

Una vez dictada la Ley 20.322, el asunto debía quedar un poco más claro en comparación con la antigua regulación. Sin embargo, no estuvo exento de discusiones al respecto. En un principio tanto el Servicio de Impuestos Internos como los tribunales, se mostraron dubitativos en orden a argumentar si la nulidad de derecho público de un acto tributario era o no competencia de estos tribunales especiales, o más bien, correspondía su conocimiento a la justicia ordinaria. Dichas dudas planteadas por el Servicio se vieron reflejadas en aquellos casos en que no hizo una defensa clara en orden a oponer excepción de incompetencia, en aquellos casos en que el contribuyente derechamente pedía la nulidad del acto tributario ante el Tribunal Tributario y Aduanero y no ante el Juez Civil. Así a modo ejemplar podemos citar la sentencia dictada en causa Rol 16.013-2013, en la que la Excelentísima Corte Suprema con fecha 20 de agosto del año 2014 reconoce la omisión que hace el Servicio:

“CUARTO. Que en cuanto al recurso de casación en la forma, y sin que lo que se dirá y concluirá en las siguientes consideraciones importe un pronunciamiento de esta Corte sobre la competencia del Tribunal Tributario y Aduanero para conocer y resolver el específico asunto

controvertido en autos- la nulidad de la notificación de la citación practicada por el Servicio de un contribuyente -, ni tampoco sobre sí, en su caso son en verdad los Tribunales ordinarios los competentes para ello cabe primero abocarse a dilucidar si el recurrente dio cumplimiento a lo previsto en el artículo 769 del Código de Procedimiento Civil, esto es, si reclamó de la falta de competencia del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío Bío y de la Corte de Apelaciones de Concepción, para conocer y resolver la nulidad de la notificación de la citación N.º 1885, de 18 de abril de 2012, ejerciendo oportunamente y en todos su grados los recursos establecidos por la ley pues, de comprobarse el descuido de este extremo legal, el recurso de casación formal deducido no podrá prosperar.”

Creemos que hasta ese entonces, el Servicio no tenía clara su postura en orden a entender que con la dictación de la Ley 20.322, eran o no competentes los Tribunales Tributarios y Aduaneros, para conocer de la nulidad de derecho público del acto administrativo tributario. Por su parte, la Corte Suprema, tampoco se remite a clarificar el asunto en la sentencia citada.

Mayor atención, creemos que presenta el análisis del Oficio N.º 42 de fecha 15 de abril del año 2015, emitido por el máximo Tribunal en Chile, que en su considerando décimo noveno se pronuncia negando la competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros para anular los actos administrativos tributarios, pero ello en razón de argumentos más formales que de fondo y debido a errores en la redacción de la norma. En la idea de hacer una ampliación al artículo 8 de la Ley 20.322 en el sentido de: *“Conocer y declarar, incluso de oficio toda nulidad que afecte los actos administrativos que se originan en el marco de un proceso de reclamación”*, la Corte indicó que *“la norma, claramente, está mal redactada”* en razón de que habla de la nulidad del proceso de reclamación, mas no de los actos del proceso administrativo por lo que la nulidad no podría ser *“procesal”*. Agrega, que sólo podría tratarse de *“los actos administrativos que son materia del reclamo: liquidación de impuestos, resolución, giro*

etc.” Además, indica que no podría declararse de oficio en base a la presunción de validez y legalidad que establece el artículo 3 de la Ley 19.880.

Sin perjuicio de lo anterior, variadas fueron las sentencias que se dictaron tanto a favor como en contra de la competencia de los TTA para conocer de la nulidad de derecho público del acto tributario durante la vigencia de la ley 20.322 y antes de la dictación de la ley 21.039. Si bien la contingencia que puede producirse recién se genera a propósito de la creación de los TTA, lo cierto es que esta discusión generó bastante debate. Así nuestra jurisprudencia, antes de la dictación de la ley 21.039 ya se había pronunciado al respecto en favor de la competencia de los TTA para conocer de esta acción de nulidad, dentro de los cuales me permito citar a la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Talca, que conociendo de una apelación subsidiaria deducida en contra de una resolución del TTA que se declaró incompetente para conocer de la nulidad de derecho público revocó dicha sentencia, declarando que el TTA es competente para conocer de la misma, señalando lo siguiente:

*“**Noveno:** Que esta Corte estimará en líneas generales los argumentos esgrimidos por la incidentita y recurrente, en el sentido que 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. Por lo antes expresado **nos encontramos ante una laguna legal que debe ser integrada conforme a Derecho.**”*

***Décimo:** Que además de lo antes dicho parece mejor conforme a la correcta administración de justicia, que la nulidad de Derecho Público*

*invocada, de Liquidaciones de Impuestos emitidos por el SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, **por su misma naturaleza tributaria de suyo especial, debe ser resuelta por el Tribunal Tributario y Aduanero del Maule, fundado tal raciocinio adicionalmente en los principios de economía procesal y de especialidad.***

*Por estos fundamentos, lo dispuesto en los artículos 38 y 76 de la Constitución Política de la República, 5, 10, 45 y 108 del Código Orgánico de Tribunales, 87, 89, y 158 inc. 3º, 148 del Código Tributario y artículo 1 de la Ley 20.322, **se REVOCA la resolución apelada de catorce de agosto de dos mil doce, escrita a fojas 88, declarándose que el Tribunal Tributario y Aduanero del Maule es competente para resolver la solicitud de nulidad de 7 de agosto de 2012, de fojas 75, por lo que deberá emitir pronunciamiento a su respecto.***

La sentencia antes citada reconoce la nulidad de derecho público como una acción distinta a la reclamación en contra de la liquidación (que también puede acogerse por vicios formales), reconociendo la competencia del TTA para conocer de esta acción de manera independiente. **El asunto era determinar que el TTA tiene competencia para conocer de ello y en tal sentido se pretendía evitar el abuso de presunción de validez de los actos administrativos tributarios citación y notificación que quedaban fuera de la esfera de la reclamación.** Si han sido los propios TTA quienes reconocieron su competencia para conocer de “vicios formales” de los actos tributarios, creemos que en ese entonces no había motivos por el cual no extender dicha competencia a otros actos que no son reclamables. Especialmente si consideramos el respeto a las garantías constitucionales y estricto cumplimiento de requisitos de validez que debía y debe tener todo acto tributario.

Dentro de los fallos que se han pronunciado en la materia por los TTA, debiera tenerse presente especialmente, los que a continuación indicamos:

- a) *“Del TTA de Temuco de fecha 24-05-2012, RIT GR-08-00045-2011. En la cual se Hace Lugar a la Nulidad de Liquidaciones y se dejan en consecuencia sin efecto atendido a la **falta de fundamento y motivación** del acto administrativo **condenando incluso en costas a la reclamada.***
- b) *Del TTA de Temuco de fecha 12-03-2012, RIT GR-08-00030-2011. En la cual se Hace Lugar a la reclamación, atendida la falta de fundamento y motivación del acto administrativo lo cual afectaba en definitiva el **derecho de defensa del contribuyente.***
- c) *Del TTA de Temuco de fecha 27-03-2012, RIT GR-08-00024-2011. En la cual se Hace Lugar a la reclamación, atendida la **falta de fundamento y motivación** del acto administrativo lo cual afectaba en definitiva el derecho de defensa del contribuyente.*
- d) *Del TTA de Temuco de fecha **27-09-2012.** En la cual se Hace Lugar a la reclamación, atendido que las resoluciones emitidas por el ente fiscalizador **debían ajustarse no sólo a los requisitos formales, en cuanto cumplimiento de trámites legales previos y que sean emitidos por autoridad competente, sino que además era necesario** que fueran satisfechos requisitos de fondo de modo que estos actos requerían estar revestidos de suficiente mérito y fundamentos.*
- e) *Del TTA de Temuco de fecha **7-12-2012.** En la cual se Hace Lugar a la reclamación, atendido que conforme a la Ley 19.880, los actos administrativos deben estar debidamente **fundados y motivados.**”*

Dichas sentencias no vienen más que a ratificar que en ese entonces, debía ser competencia de los TTA, la acción de nulidad de derecho público pero que por omisión de la ley 20.322 no se reguló y que recién se vino a clarificar, con la ley 21.039 del año 2017 al indicar que corresponderá al TTA:

“8. Conocer y declarar, a petición de parte, la nulidad de los actos administrativos que sean materia de una reclamación tributaria o

aduanera. Para estos efectos, el vicio deberá hacerse presente o alegarse en la reclamación respectiva.

Los vicios de procedimiento o de forma sólo afectarán la validez del acto administrativo materia del reclamo tributario o aduanero cuando recaigan en algún requisito esencial del mismo sea por su naturaleza o por mandato del ordenamiento jurídico y generen perjuicio al interesado”,

Los argumentos para sostener, que aún previo a la Ley 21.039 el TTA debía conocer de dicha acción, son los siguientes:

1. Negar la competencia del TTA constituiría una verdadera denegación de justicia frente a las decisiones planteadas, toda vez que, con tal decisión, debe el TTA considerar las nulidades de derecho público de los actos impugnados y que quedan fuera de la esfera de la reclamación tributaria como por ejemplo la citación su notificación.
2. Pensar lo contrario traería aparejado que un contribuyente cada vez que considerase que una citación tendría que esperar que el SII le practique la liquidación, que sí es reclamable, lo cual creemos no sólo es un abuso del ente administrativo, sino que además tuerce completamente nuestro sistema de justicia. En la práctica creemos que esto es lo que ocurre mayormente toda vez que si sólo se impugna la citación y no la liquidación posterior no tendría mayor sentido ni beneficio para el contribuyente.
3. La naturaleza jurídico-tributaria de los actos, no sólo por el ente administrativo del cual emanan, sino que también, por el contenido de los mismos. Frente a esto creemos que, de la naturaleza tributaria de los mismos, dado su carácter técnico especial, no puede atribuírsele su conocimiento a un Tribunal Civil, so pena de transformar dicha naturaleza jurídica tributaria del acto a una civil. Es decir, de la propia naturaleza jurídica del acto que se impugna, que inciden directamente en el pago de impuestos o elementos que sirven de base para determinarlos no puede atentarse contra su propia naturaleza tributaria, en

pretender cambiarla a que sea civil, por el solo hecho de que no haya una norma que expresamente indique que dicha nulidad deba ser conocida por los TTA.

4. Integración conforme a derecho. si bien no existía norma legal que establezca expresamente la competencia de los TTA para conocer de la acción de nulidad de derecho público de los actos administrativos tributarios que no son reclamables, tampoco existía ni existe norma que ordene que ésta necesariamente debe ser conocida por un Tribunal Civil. De igual forma, no existía norma jurídica que inhibiera al TTA del conocimiento de dicha materia, que creemos que al tratarse de un acto tributario pertenece a la esfera técnico especial de su conocimiento y competencia.
5. Competencia acumulativa o preventiva, que en palabras de ORELLANA (2010, p.221) *“es aquella en que de acuerdo a las reglas de competencia que establece la ley existen dos o más tribunales potencialmente competentes para conocer del asunto pero desde el momento en que previene cualquiera de ellos en el conocimiento del asunto cesa la competencia de los demás para conocer del asunto por el solo ministerio de la ley”* y en tal sentido debió haberse mantenido la competencia del TTA para conocer de este asunto.
6. Contingencia innecesaria que puede producirse en un mismo problema o asunto jurídico que podría terminar resolviéndose con decisiones del todo contradictorias al tenor del conocimiento de los mismos hechos. Así por ejemplo podría perfectamente ocurrir que un TTA acogiera la reclamación de una liquidación, declarando dejar sin efecto la liquidación en base a los vicios formales denunciados, y luego una vez firme y ejecutoriado dicho fallo (ya que sabemos que una tramitación en procedimiento civil demora más tiempo que uno tributario) un Tribunal Civil que conozca de la nulidad de derecho público en contra de la citación debido a la falta de competencia del TTA para conocer dicha acción, en contra de actos no reclamables.
7. Principio de independencia, es menester señalar que los Tribunales, entre ellos,

los TTA gozan de independencia en el ejercicio de sus funciones, en relación a otra autoridad. Es así como hay autores que se refieren a la existencia de una independencia extrajudicial y otra intrajudicial. En palabra ORELLANA (2010, p.122), *“la independencia intrajudicial consiste en que un tribunal no puede avocarse al conocimiento de un determinado asunto que está conociendo otro tribunal, salvo que la ley permita esa situación”*, lo anterior, al tenor del artículo 8 del Código Orgánico de Tribunales, que dispone expresamente que *“ningún tribunal puede avocarse el conocimiento de causas o negocios pendientes ante otro tribunal, a menos que la ley le confiera expresamente dicha facultad”*.

8. Principio de inexcusabilidad, regulado en el artículo 10 inciso 2 del Código Orgánico de Tribunales, que dispone: *“Reclamada su intervención en forma legal y en negocios de su competencia, no podrán excusarse de ejercer su autoridad ni aun por falta de ley que resuelva la contienda sometida a su decisión”*. Así creemos que en base a tal principio la regla general es la inexcusabilidad en el conocimiento que sólo permite excusarse de ello de manera excepcional y ante norma expresa, que sabemos en este caso no existe. Así hacemos nuestras las conclusiones de ORELLANA (2010, p. 124) que indica: *“Excepcionalmente en nuestra legislación existen casos en que un tribunal que está conociendo el asunto puede perder esa competencia por existir expresa disposición legal...”* con lo cual se vuelve a reiterar que la única forma en que un tribunal pueda excusarse de conocer la causa sometida a su asunto es mediante expresa disposición legal que lo establezca, lo cual sabemos que no existe.
9. Especialidad técnica en la materia. Uno de los pilares fundamentales de la creación de nuestros TTA precisamente fue el entregar el conocimiento de las materias tributarias, a la especialidad de dicho tribunal. Consecuentemente con ello creemos que luego de la creación de estos tribunales especiales, no cabe dudas que no sería apropiado entregar el conocimiento de la impugnación de actos tributarios a un Tribunal Civil, que por una parte, sabemos la sobrecarga histórica que tiene en su trabajo en comparación con los TTA; y por otra, se

estaría obviando la especialidad técnica que tienen en materias tributarias.

Por su parte, y en el mismo contexto el Instituto Chileno de Derecho Tributario (en adelante IChDT) en el Informe respecto al proyecto de Ley que perfecciona la justicia tributaria y aduanera, con fecha 07 de Julio de 2015, indicó que:

“El IChDT, si bien está muy de acuerdo con conceder competencia a los TTA sobre la Nulidad de Derecho Público cree necesario proponer el siguiente texto alternativo fundado en las razones que más adelante se señalan: “8°. Conocer y declarar, incluso de oficio la nulidad de Derecho Público”. Con ello en primer lugar, se eliminan las demás frases del artículo en su versión original, pues pueden inducir a error y confusiones, que es necesario evitar. a) Es, así como se elimina la expresión “toda nulidad”, pues la nulidad a la que debe necesariamente referirse es a la acción constitucional de nulidad, consagrada en los artículos 6 y 7, conocida como Nulidad de Derecho Público. b) Por lo mismo ella se refiere únicamente a actos administrativos (y no a otros), que en la jurisdicción que nos ocupa, son necesariamente de naturaleza tributaria. c) Se elimina la frase “que se originen en el marco de un proceso de reclamación”, pues durante la reclamación los actos que se generan no tienen naturaleza administrativa sino jurisdiccional, y son reclamables por los recursos que la propia ley ya contempla (reposición, apelación, y otros). Si algún acto administrativo viciado de nulidad se ha podido generar por la autoridad tributaria, ha sido en la etapa anterior a la reclamación, entendiéndose por autoridad tributaria, no sólo al Servicio de Impuestos Internos, sino que a Tesorería General de la República y Servicio Nacional de Aduanas. En segundo lugar, mediante la fórmula que se propone (breve) se da certeza de un tema cuya evidencia hoy es elocuente, esto es, que los Tribunales Tributarios y Aduaneros son competentes para conocer y resolver la Nulidad de derecho Público invocada por el contribuyente (Ilustrísima Corte de Apelaciones de Talca, sentencias de 4 de diciembre del 2014, en

Causas Rol de segunda instancia N° 1, 7 y 14 del 2014, que confirmaron en todas sus partes la Nulidad de Derecho Público declarada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Talca en causas RUC 12-9-0000314-4, 13-9-0000223-2 y 13-9-0001410-9, respectivamente). Por último, en nuestra opinión creemos útil señalar en el mismo inciso los efectos de dicha declaración de nulidad. Para ello sugerimos que se agregue una oración que indique “declarada ella por sentencia firme y ejecutoriada, se priva al acto administrativo tributario anulado de todos sus efectos, retrotrayendo la situación al estado anterior a su dictación, como si dicho acto se hubiera dictado jamás”. Por lo mismo “esta declaración de nulidad alcanza necesariamente a todos aquellos actos posteriores que sean consecuencia del declarado nulo”, pues sólo así se satisface la búsqueda de justicia por el agraviado. Caso contrario al no alcanzar la nulidad a los actos consecuencia del declarado nulo se logra la eficacia indirecta de un acto viciado transformando la nulidad en una sanción ineficaz y vacía de contenido. Por ejemplo, si frente a un reclamo de liquidación, el Tribunal Tributario y Aduanero no hace lugar a la Nulidad de Derecho Público invocada por el contribuyente, este último apelará y como se trata de una sentencia que causa ejecutoria, ella podrá cumplirse no obstante existir el recurso en su contra. Lo anterior se traducirá en que el Servicio de Impuestos Internos procederá a emitir el giro respectivo con el cual posteriormente el Servicio de Tesorería podrá iniciar el procedimiento de cobro ejecutivo de los impuestos, conforme a los artículos 168 y siguientes del Código Tributario. Una vez en segunda instancia, el contribuyente, para evitar mayores perjuicios, solicitará la suspensión del cobro y si la respectiva Ilustrísima Corte de Apelaciones revoca el fallo de primera instancia, haciendo lugar a la Nulidad de Derecho Público la eliminación hacia el pasado de aquella liquidación que motivó el reclamo de Nulidad, deberá necesariamente alcanzar también al giro que sea consecuencia de ella, caso contrario el contribuyente habrá sufrido igualmente los nefastos

efectos de la liquidación declarada nula”.

Todo evolucionó hasta la dictación de la Ley 21.039 del año 2017, que perfecciona la justicia tributaria y que introdujo modificaciones a la Ley 20.322, agregando al artículo 1, el número 8, que establece, en relación con la competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros:

“Conocer y declarar, a petición de parte, la nulidad de los actos administrativos que sean materia de una reclamación tributaria o aduanera. Para estos efectos, el vicio deberá hacerse presente o alegarse en la reclamación respectiva.

Los vicios de procedimiento o de forma sólo afectarán la validez del acto administrativo materia del reclamo tributario o aduanero cuando recaigan en algún requisito esencial del mismo sea por su naturaleza o por mandato del ordenamiento jurídico y generen perjuicio al interesado”.

En consecuencia, con la legislación actualmente vigente, creemos que en caso que el contribuyente se vea afectado por una citación sin fundamento y emanada únicamente con el objeto de ampliar los plazos de prescripción, debiera interponer reclamación en procedimiento general ante el Tribunal Tributario y Aduanero en contra de la liquidación, y en ese reclamo alegar y hacer presente la nulidad y vicios de la citación, que a su vez han viciado y generan la nulidad de la liquidación, por ser su antecedente previo.

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- portas 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.