

LA PROCEDENCIA DE LA NUEVA AUDITORÍA EN EL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES

Alvaro Benavides Sanchez

Magister en Tributación.
Diplomado en Derecho Procesal Tributario.
Licenciado en Ciencias Jurídicas.
Colaborador CET UChile.



RESUMEN³²¹

Analiza procedencia de ponderar en el Procedimiento de Reclamaciones Tributario antecedentes que no fueron aportados por los contribuyentes durante la etapa de fiscalización y que por lo tanto no estuvieron a disposición de la administración tributaria al momento de la dictación del acto administrativo. Con este propósito se analiza la naturaleza jurídica de la acción que nace del Procedimiento General de Reclamaciones Tributario, concluyendo que esta acción corresponde a una acción de nulidad, en la clasificación clásica de las acciones contencioso administrativas que realiza del Derecho Francés y que ha adoptado la Excelentísima Corte Suprema de Justicia.

En consecuencia, el ámbito de tutela del juez tributario y aduanero en este procedimiento se circunscribe a revisar la efectiva procedencia de una determinada actuación administrativa abarcando la legalidad formal y de fondo de la actuación del ente fiscalizador, estableciendo en cumplimiento de esto la adecuada interpretación y valoración que ha de darse a los antecedentes aportados por el contribuyente en la

³²¹ Extracto de la tesis del mismo nombre, presentada para optar al grado de Magister en Tributación guiada por el Profesor Manuel Subiabre Cárdenas.

etapa de auditoría o de revisión desarrollada por el ente fiscalizador, y dirimir en caso de existir discrepancia respecto del alcance y sentido que ha de darse a un determinado precepto legal y en ningún caso pasar a un control del fondo del acto administrativo a valorar sede jurisdiccional la documentación que falló en aportar en sede administrativa, pues esto excedería el ámbito de tutela de la acción que nace del Procedimiento General de Reclamaciones.

1.- INTRODUCCIÓN

Con la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322 que instaura la nueva justicia tributaria, ha surgido una interesante discusión jurisprudencial aún no zanjada por la Excelentísima Corte Suprema de Justicia, acerca si es procedente o no aceptar la incorporación en sede jurisdiccional de antecedentes que el contribuyente estaba legalmente obligado a aportar durante la fiscalización realizada por el Servicio de Impuestos Internos³²².

En ese sentido el órgano fiscalizador ha sostenido que no procede que en sede jurisdiccional se realice una nueva auditoría, puesto que el procedimiento general de reclamaciones no fue instaurado con ese objetivo, pues se trata de un proceso dirigido a controlar la legalidad del acto administrativo emitido en base a los antecedentes que se tuvieron a la vista al momento de su emisión.

Por otro lado los contribuyentes han sostenido que la tesis del SII atenta contra el debido proceso y su derecho de defensa. Arguyen que no está en el espíritu de la nueva justicia tributaria una interpretación así de las normas y que ello constituye una violación al artículo 21 de Código Tributario, agregan que una limitación probatoria como la sostenida por el SII debería haber sido contemplada expresamente en la ley, como se hizo en el artículo 132 inciso 11° del Código Tributario, para el caso de la inadmisibilidad probatoria de los antecedentes solicitados en la citación y que no se acompañaron durante la fiscalización.

Con el objetivo de dar luces acerca de cómo podría ser resuelta esta discusión, analizaremos la naturaleza jurídica de la acción que nace del Procedimiento General de Reclamaciones para así intentar desentrañar los límites de la tutela jurisdiccional que tiene el Tribunal Tributario y Aduanero en este procedimiento.

A su vez y ante la ausencia de una norma expresa que defina este tema en la legislación sectorial, se analizarán las normas y principios del derecho civil que nos

³²²En adelante SII

puedan orientar en esta discusión, pues como dispone artículo 2 del Código Tributario en lo no previsto por el Código y demás leyes tributarias se deben aplicar las normas de derecho común.

Este trabajo, en definitiva, busca poner énfasis en la importancia de esta discusión para el futuro de la litigación tributaria ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, pues optar por una u otra posición puede derivar en importantísimas consecuencias procesales y en los cambios que se debieran producir en este escenario, una vez que la Corte Suprema resuelva con su jurisprudencia esta discusión, con un pronunciamiento en uno u otro sentido.

2.- NATURALEZA JURÍDICA DEL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES

El Procedimiento General de Reclamaciones tributario es una acción contenciosa administrativa especial mediante la cual se realiza el control jurisdiccional de los actos emitidos por la administración tributaria. Este procedimiento se lleva ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros³²³, tribunales independientes sometidos a la supervigilancia de la Corte Suprema de Justicia.

Para el estudio de la naturaleza jurídica del Procedimiento General de Reclamaciones es importante para determinar si estamos frente a un juicio cuyo objeto es la impugnación de un acto de la administración tributaria que inicia un proceso o un juicio de anulación del acto atacado; o si estamos frente a un juicio sobre la determinación de la obligación tributaria (o sobre otras relaciones); o, incluso, ante un juicio mixto. La ley no se pronuncia inclinándose sobre una u otra posición, dejando esta discusión a la doctrina y a la jurisprudencia.

La discusión no es meramente doctrinal, sino que involucra los límites de la tutela jurisdiccional que tiene el T.T.A. en el Procedimiento General de Reclamaciones, y, en ese sentido, si dentro de la tutela ofrecida por la jurisdicción tributaria se pueden invocar las normas de procedimiento referentes a la legalidad en la dictación del acto, y por otro lado, si es que el contenido que contiene el acto reclamado delimita la discusión del juicio.

Parte de la doctrina nacional, donde destaca el profesor Pedro Massone Parodi (2010), ha señalado que puede discutirse la ilegitimidad del acto de la administración (anulación del acto) y el mérito de la obligación tributaria, basando su posición en la

³²³En adelante T.T.A.

adoptada por la Corte Suprema Italiana, según la cual “*El juez tributario está, por tanto, investido de la controversia a consecuencia de la impugnación de un acto emitido por la administración financiera; el que debe, en consecuencia, afrontar dos perfiles de juicios: en primer lugar, la legitimidad del acto; en segundo lugar, las razones de mérito que en él se expresan.*”³²⁴

En el ordenamiento jurídico chileno existen un conjunto de recursos contenciosos administrativos especiales para impugnar ciertos actos de la administración, realizando el correspondiente examen de legalidad o salvaguardando los intereses de los particulares afectados. El profesor Carmona Santander, en un estudio publicado el año 2005³²⁵, cifraba en 120 los contenciosos administrativos especiales al año 2003, número que ha seguido incrementándose posteriormente, alcanzando una cantidad cercana a los 140 actualmente, dando lugar a una verdadera “*inflación contenciosa*” en nuestro Derecho.³²⁶

En ese sentido la Corte Suprema desde que dictó la sentencia en la causa caratulada “*Germán Eyzaguirre Cid con Fisco de Chile*” el año 2007³²⁷, en reiterados fallos ha definido los lineamientos acerca de cuál es la naturaleza jurídica que tienen las acciones contenciosas administrativas que nuestro ordenamiento contempla, indicando que existen en nuestro ordenamiento dos clases de acciones contenciosas administrativas, la acción de nulidad y la acción de plena jurisdicción, categorizaciones propias del derecho francés, que el máximo tribunal ha hecho propias para definir la naturaleza de estas acciones. A modo de ejemplo, citamos un fallo reciente que indican esto que mencionamos:

CAUSA ROL N° 8741-2012

Cuarto: Que como ha dicho esta Corte Suprema, existen dos acciones contencioso administrativas: “Las acciones encaminadas únicamente a conseguir la nulidad de un acto administrativo y aquéllas que miran a la obtención de algún derecho en favor de un particular. Las primeras pueden interponerse por cualquiera que tenga algún interés en ello, presentan la particularidad de hacer desaparecer el acto

³²⁴Massone Parodi, (2010) p. 140

³²⁵Carmona Santander, Carlos, “El contencioso administrativo entre 1990-2003”. En Ferrada Bórquez, Juan Carlos (coordinador), 2005, “La Justicia Administrativa”, Editorial LexisNexis, Primera Edición, pág. 204

³²⁶Ferrada Bórquez, Juan Carlos. Los procesos administrativos en el Derecho chileno. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso [online]. 2011, n.36, pp. 265

³²⁷ Corte Suprema, de 28 de junio de 2007, Rol 1203-2006 caratulados “Eyzaguirre Cid, Germán con Fisco”

administrativo con efectos generales, ‘erga omnes’ y requieren de una ley expresa que las consagre, como ocurre con el artículo 140 de la Ley N° 18.695, Orgánica Constitucional de Municipalidades, que instituye el reclamo de ilegalidad contra las resoluciones u omisiones ilegales de los órganos municipales. En cambio, las segundas presentan la característica de ser declarativas de derechos (...)” (considerando 10° de la sentencia de esta Corte, de 28 de junio de 2007, dictada en los autos Rol N° 1203-2006 caratulados “Eyzaguirre Cid Germán con Fisco”).

Quinto: Que estas acciones declarativas de derechos o también denominadas de “plena jurisdicción”, de claro contenido patrimonial, producen efectos relativos, limitados al juicio en que se pronuncia la nulidad y se encuentran sometidas en lo concerniente a la prescripción a las reglas generales sobre dicho instituto contempladas en el Código Civil, entre otras, a las disposiciones de sus artículos 2497, 2514 y 2515.”

Como bien se puede apreciar en la jurisprudencia citada, el máximo tribunal de nuestro país ha tomado el camino de asimilar las acciones contenciosas administrativas de nuestro ordenamiento jurídico a la clasificación clásica de acciones contencioso administrativas del derecho francés, por lo que una buena forma de descifrar cuál es la naturaleza jurídica del Procedimiento General de Reclamaciones tributario sería analizar sus características y compararlas con las de las acciones de nulidad y de plena jurisdicción, según lo que nos indica la doctrina francesa, y así determinar, según los lineamientos planteados por la Corte Suprema, si es que se trata de una acción de nulidad o de una acción de plena jurisdicción.

2.1.- Acción de nulidad

En el derecho francés la acción de nulidad tiene dos funciones, por un lado resguardar a los ciudadanos de los posibles abusos de la administración, y por otro lado realizar un examen de legalidad de los actos de la administración del Estado. A esta acción se le conoce como contencioso de legalidad o contencioso objetivo, pues el juez debe examinar el acto de la administración en directa relación a la norma jurídica aplicada, por lo que es una aplicación del derecho objetivo.

Esta acción en el derecho francés se conoce como Recurso por “*exceso de poder*” (*excés de pouvoir*), pues su objetivo es resguardar el estado de derecho, controlando los actos de la administración, haciendo de esta acción “*el instrumento más importante en la lucha contra la arbitrariedad administrativa*”.

La acción de nulidad es una de las maneras de realizar un examen de legalidad del acto administrativo y su objetivo es la anulación del acto en forma directa por ser ilegal. Al ser una declaración de nulidad, tiene efectos generales y se anula definitiva y retroactivamente respecto de todos.

En cuanto a sus características principales, las examinaremos una a una y las iremos comparando con el Procedimiento General de Reclamaciones con el objetivo de apreciar su similitud:

1. Es un proceso contra el acto, no hay derechos subjetivos de los administrados en disputa.

Este punto podríamos relacionarlo con lo que señala el artículo 124 del Código Tributario, que indica que *“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 sirvan de base para determinarlo”*; por lo tanto sólo se podrá reclamar respecto de liquidaciones; de giros, cuando estos no se correspondan con la Liquidación previa o ante su inexistencia; y de pagos o resoluciones que incidan en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo; todos actos formales de la administración tributaria, los cuales podrán ser controlados jurisdiccionalmente mediante este procedimiento.

Además de lo anteriormente mencionado en el artículo 126 del Código Tributario se indican expresamente ciertas materias que no son reclamables por este procedimiento: *“En ningún caso serán reclamables las circulares o instrucciones impartidas por el Director o por las Direcciones Regionales al personal, ni las respuestas dadas por los mismos o por otros funcionarios del Servicio a las consultas generales o particulares que se les formulen sobre aplicación o interpretación de las leyes tributarias.*

Tampoco serán reclamables las resoluciones dictadas por el Director Regional o por la Dirección Regional sobre materias cuya decisión este Código u otros textos legales entreguen a su juicio exclusivo.”

En virtud de lo expuesto podemos concluir, que al menos en principio, no se discute por vía directa la existencia de la obligación tributaria, sino lo que se examina en el Procedimiento General de Reclamaciones es si la administración tributaria ha ejercido su facultad de determinar la obligación tributaria con apego al ordenamiento jurídico, y, en ningún caso, que se declaren derechos subjetivos a favor de los contribuyentes.

2. Tiene plazos acotados para su interposición. Una vez expirado ese plazo, el acto queda firme y no se puede volver a cuestionar su legalidad para obtener una declaración con efectos generales.

En este punto encontramos similitudes con el Procedimiento General de Reclamaciones, pues en el artículo 124 inciso 3° del Código Tributario se señala que el reclamo deberá interponerse *“en el término fatal de noventa días, contado desde la notificación correspondiente.”* Por otro lado, la misma norma agrega que en caso de que el contribuyente pague la suma determinada por el SII dentro del plazo de los 90 días *“dicho plazo fatal se ampliará a un año”*; por lo tanto, la interposición de un reclamo tributario tendrá un plazo acotado para su interposición, ya sea de 90 días desde la notificación del acto reclamado, o de 1 año, en caso de que el contribuyente haya pagado en el plazo anteriormente mencionado.

3. Para poder ejercer esta acción se exige que quien la ejerza tenga al menos un interés en la anulación del acto, esto es, que el acto debe tener incidencia en la situación personal del demandante, la que se encontraría mejorada si el acto desapareciera.³²⁸

En este punto nuevamente podemos encontrar una similitud con el Procedimiento General de Reclamaciones, pues el artículo 124 del Código Tributario exige poder interponer un reclamo tener un interés comprometido. Así señala: *“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 sirvan de base para determinarlo, siempre que invoque un interés actual comprometido.”*

La doctrina³²⁹, la jurisprudencia³³⁰ y el SII,³³¹ sostienen que este interés actual comprometido es un interés pecuniario y en tal sentido, no uno meramente moral o ético y han hecho el nexo con lo que indica el inciso 2° del artículo 23 del Código de Procedimiento Civil, que según el cual *“Se entenderá que hay interés actual siempre que exista comprometido un*

³²⁸ En el Derecho Administrativo Alemán se entiende que están legitimados para recurrir en una acción de anulación, no sólo el destinatario del acto de gravamen, sino que también el tercero interesado.

³²⁹ Ferrada Bórquez, Juan Carlos. 2012.

³³⁰ Corte Suprema Rol N° 5165-13.

³³¹ Circular N° 56 del año 2000.

derecho y no una mera expectativa, salvo que la ley autorice especialmente la intervención fuera de estos casos.”

Si bien es cierto lo mencionado por Vergara Quezada (2014), en cuanto a que el ejemplo clásico que cita nuestra Corte Suprema de un recurso de nulidad o exceso de poder es el caso de letra a) del artículo 151 de la Ley N° 18.695, Orgánica Constitucional de Municipalidades, -que dispone que cualquier particular podrá reclamar ante el alcalde contra sus resoluciones u omisiones o las de sus funcionarios, que estime ilegales, cuando éstas afecten el interés general de la comuna-, no concordamos con la conclusión a que llega en cuanto a que el interés actual comprometido que se exige en materia tributaria, al no ser un interés general, como en el caso del reclamo de ilegalidad municipal, acercaría más al Procedimiento General de Reclamaciones a la naturaleza de un Contencioso de plena jurisdicción que a uno de nulidad. En opinión de este autor el que el artículo 124 del Código Tributario utilice la expresión “*interés actual comprometido*”, es solo una manifestación de que se necesita un interés de contenido económico, puesto que el acto debe tener una incidencia en la situación personal de quien acciona en su contra, la que se encontraría mejorada si el acto desapareciera, lo que es mucho más cercano al requisito del interés a que se refiere la Teoría de los Círculos, especificado para el procedimiento contencioso tributario, y en ningún caso lo asimila a la exigencia de un derecho subjetivo, ni mucho menos a una acción popular.

4. El juez al conocer de la acción de nulidad, en su pronunciamiento, se limita a rechazar o anular. En el primer caso, con autoridad relativa de cosa juzgada, y en el segundo, con autoridad absoluta de cosa juzgada (efecto erga omnes).

Este precisamente parece ser el caso del Procedimiento General de Reclamaciones, pues en este procedimiento el juez puede rechazar el reclamo, acogerlo o acogerlo en parte. En este sentido, si examinamos la realidad procesal, efectivamente en la hipótesis de que un T.T.A. rechace un reclamo presentado por un contribuyente, este rechazo tendrá un efecto de cosa juzgada con autoridad relativa para las partes, confirmando la regla del efecto relativo de las sentencias consagrado en nuestro ordenamiento jurídico. En este caso no sería inverosímil que otro contribuyente, que no sea el directo destinatario del acto, demuestre tener un interés actual y comprometido, y que cumpliendo los demás requisitos, pueda interponer un reclamo respecto de ese acto, sin que a priori se vea desmejorada su situación por encontrarse en un estado cercano al de Cosa Juzgada o de Litis Pendencia, esto más allá de que

no se dé la triple identidad por ser partes distintas. Por otro lado, este autor se inclina por estimar que en el caso de acogerse el reclamo, o de acogerse en parte, el efecto sería erga omnes, lo que se ve reflejado en el evento de acogerse un reclamo de una sociedad que obliga a modificar la situación tributaria de los socios.

2.2.- Acción de plena jurisdicción

El objetivo de esta acción es que se declare un derecho a favor de quien la interpone. Su característica más importante es que “permite al juez ir más allá de la simple anulación del acto y sancionar los comportamientos irregulares de la administración, ya sea acordando indemnizaciones por daños y perjuicios; sustituyendo a la administración para adoptar una medida conforme a Derecho o proclamando los resultados de unas elecciones en lugar de los órganos normalmente competentes” (2011)

Esta acción en el derecho francés se conoce como contencioso de los derechos o contencioso subjetivo, porque el juez es llamado a resolver un asunto concerniente a un derecho subjetivo o a una situación jurídica particular. El juez resuelve acerca de la existencia, contenido o efectos de los derechos subjetivos, o si se les han lesionado.

En este sentido Bermúdez nos indica que “Su principal manifestación en el caso chileno es la declaración de responsabilidad extracontractual del Estado, sin embargo, hay que dejar claro que la acción de plena jurisdicción no se reduce a declarar el derecho a la indemnización, sino que cualquier derecho subjetivo a favor del administrado.” (2011)

La acción de plena jurisdicción da lugar a un juicio entre partes encaminado a la declaración de derechos. El examen que realiza el sentenciador no se refiere exclusivamente al examen de legalidad de la actuación de la administración, sino que también abarca el conocimiento de una situación jurídica particular. En ese sentido el Bermúdez (2011) señala que “En esta acción, el juez cuenta con un poder amplio para declarar un derecho a favor de un particular, incluso la declaración de nulidad de un acto, pero a diferencia de la acción de nulidad, en este caso, es sólo con efectos particulares relativos para el caso en que se dicta. Aunque más precisamente, aquí no existe anulación directa del acto, sino que una condena a una parte, a la administración, y esa condena puede constituir en la anulación del acto.”³³².

³³² Bermúdez Soto (2011) p. 432.

En este sentido parece bastante lejano poder concluir que la acción que emana del Procedimiento General de Reclamaciones sea una acción de plena jurisdicción, pues si así lo entenderíamos, el derecho del fisco de determinar la obligación tributaria nacería recién con la sentencia del T.T.A. y no con el acto administrativo emitido por el SII, lo que no sería en lo absoluto concordante o armónico con el resto del ordenamiento jurídico, en especial con los artículos 3 y 51 de la Ley N° 19.880, que señalan expresamente que los actos administrativos, dentro de los cuales se incluyen las Resoluciones y Liquidaciones emitidas por el SII, gozan de una presunción de legalidad y ejecutoriedad, con todas las consecuencias que ello significa.

Por otro lado, a diferencia de la acción de nulidad, que como tal no ha sido consagrada en nuestro país con carácter general, sí existe una acción declarativa de derechos en contra del Estado. Se trata de la acción de responsabilidad extracontractual del Estado, a través de la cual el juez puede pronunciarse en cualquier orden y de cualquier manera ante la administración.

Esta es la acción contencioso administrativa de contenido patrimonial que existe y encuentra su fundamento en el artículo 38 inciso 2° Constitución Política de la República. No es igual a la acción de nulidad, no necesariamente la presupone, sino que lo que busca es la indemnización o restitución.

Con el objetivo de graficar aún más este análisis, haremos el mismo ejercicio que hicimos con la acción de nulidad, señalando sus principales características y las examinaremos una a una y las iremos comparando con el procedimiento general de reclamaciones con el objetivo de apreciar su similitud:

1. En cuanto al plazo para su interposición, tienen aplicación las normas generales que rigen los plazos para las acciones ordinarias, ya que su interposición no compromete eventualmente la certeza de la actuación administrativa.

Esto claramente se contrapone con lo establecido en artículo 124 del Código Tributario que obliga a la interposición del reclamo “en el término fatal de noventa días, contado desde la notificación correspondiente.”, o, en el caso de que el contribuyente pague la suma determinada por el SII dentro del plazo de los 90 días, “dicho plazo fatal se ampliará a un año”, por lo tanto la interposición de un reclamo tributario tendrá un plazo acotado para su interposición, mucho más acotado que el término establecido para la interposición de las acciones ordinarias, de 3 años para las acciones ejecutivas y de 5 años para las ordinarias.

2. Para ser legitimado activo de esta acción se requiere necesariamente ser un titular de un derecho subjetivo.

En este punto nuevamente esta acción se distancia de la que da nacimiento el Procedimiento General de Reclamaciones, pues el artículo 124 del Código Tributario es menos exigente para la interposición de ésta última, ya que sólo requiere tener un interés actual comprometido. Así indica “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 sirvan de base para determinarlo, **siempre que invoque un interés actual comprometido.**”, no siendo requisito para su interposición la titularidad de un derecho subjetivo.

3.- PROCEDE LA NUEVA AUDITORIA EN SEDE JURISDICCIONAL

En este acápite haremos un análisis destinado a exponer los principales argumentos planteados por los contribuyentes para sostener la procedencia de una nueva auditoría en sede jurisdiccional.

3.1.- Limitación del derecho de defensa

Quienes sostienen la tesis de la procedencia de la nueva auditoría señalan que pretender que el Tribunal Tributario no puede revisar, ponderar y extraer conclusiones de los antecedentes – entre ellos la contabilidad - que los contribuyentes presentan en respaldo de sus reclamos, implicaría restringir de tal manera el derecho de defensa de los contribuyentes que su situación sería peor que la existente en el antiguo sistema de justicia tributaria y que la ley N° 20.322 no se dictó para ello.

Agregan que la única limitación que el nuevo sistema de justicia tributaria y aduanera ha establecido en la defensa de los contribuyentes, es la contenida en el inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario, a saber, la exclusión probatoria de aquellos antecedentes solicitados determinada y específicamente por el SII en una citación y que este último, no obstante disponer de ellos, no los haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo para responder la Citación.

3.2.- Artículo 21 del Código Tributario

Los contribuyentes han argumentado que no se debe olvidar que el mismo artículo 21 del Código Tributario permite acompañar antecedentes en el juicio tributario para

desvirtuar la determinación del Servicio, a menos que opere la norma de inadmisibilidad probatorio que establece el inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario.

De hecho, señalan, que la institución de exclusión de prueba prevista en el artículo 132 inciso 11° del Código Tributario sólo tiene sentido en este contexto, y que la exclusión, por cierto, sólo opera bajo las estrictas condiciones que señala. Evidentemente, no se ve el sentido de reglamentar una exclusión probatoria como la señalada si el contribuyente no puede fundar su reclamo en antecedentes nuevos.

Indican que sostener la tesis contraria, es restringir la prueba, limita la actividad probatoria de los contribuyentes en el juicio tributario, y en definitiva no permite probar hechos que justifiquen la procedencia de las alegaciones de fondo presentadas por los contribuyentes.

Agregan que la situación antes descrita, derechamente, ocasiona indefensión al contribuyente, a menos que se agreguen puntos de prueba que se vinculen con el fondo del asunto discutido y no sólo a una discusión de cuáles documentos se acompañaron a la auditoría.

3.3.- El tribunal no realiza una nueva auditoría sino que pondera los elementos de convicción aportados al proceso

En este punto los partidarios de esta posición señalan que lo que realiza el Tribunal, no es una nueva auditoría tributaria, sino que, frente a la prueba que se le presenta, simplemente efectúa una ponderación de todos y cada uno de los elementos de convicción aportados al proceso -*valoración individual y colectiva*-, mediante una operación intelectual destinada a establecer la verdad de los enunciados fácticos planteados por las partes, que incidirá necesariamente en el sentido de la sentencia.

Agregan que en este orden de ideas, la ponderación que realiza el Tribunal de los elementos de prueba que aporta la reclamante, tanto los conocidos como también los desconocidos por la Administración, no constituye una nueva auditoría, sino que simplemente, el cumplimiento del deber legal de valorar la prueba que debe realizar el T.T.A., lo que importa hacerse cargo de toda la prueba rendida, para posteriormente expresar en su sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asignó valor o las desestimó.

3.4.- El T.T.A. tiene las facultades y el personal idóneo para pronunciarse sobre el mérito del acto reclamado

Los partidarios de esta posición, también manifiestan que en virtud de lo señalado por los artículos 115 y 124 del Código Tributario, el T.T.A. es plenamente competente para pronunciarse sobre el mérito de los actos reclamados.

Agregan que para responder a tales requerimientos, el T.T.A. cuenta con personal idóneo, y las normas mencionadas expresamente le otorgan dicha competencia.

3.5.- Jurisprudencia a favor

En apoyo a esta postura hemos encontrado jurisprudencia, tanto de Tribunales Tributarios y Aduaneros como de Corte de Apelaciones, la que a continuación exponemos en su parte pertinente:³³³

T.T.A. de la Región de los Ríos en autos caratulados “JUAN LUIS CAÑOLES RAMÍREZ con SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS” RUC 12-9-0000506-5 RIT GR-11-00022-2012 de fecha 6 de marzo de 2013.

“VIGÉSIMO SÉPTIMO: Que, en primer lugar, el Tribunal debe reiterar que, a diferencia de lo que sostiene el Servicio, el análisis jurisdiccional no se ve limitado a determinar si el contribuyente aportó en la etapa de fiscalización antecedentes que permitan dejar sin efecto el cobro.

El Tribunal puede y debe considerar los antecedentes aportados por los reclamantes, hayan sido estos acompañados durante la etapa de fiscalización o no lo hayan sido.

El artículo 124 del Código Tributario señala que los contribuyentes pueden reclamar de todas o algunas de las partidas o elementos de una liquidación, sin restringir las causales o documentos para ello. De hecho, la institución de exclusión de prueba prevista en el artículo 132 inciso 11° del Código Tributario sólo tiene sentido en este contexto. La exclusión, por cierto, sólo opera bajo las estrictas condiciones que señala. Evidentemente, no se ve el sentido de reglamentar una exclusión probatoria como la señalada si el contribuyente no puede fundar su reclamo en antecedentes nuevos.

La tesis del Servicio implica limitar sustancialmente las opciones de impugnación del contribuyente. Semejante efecto requeriría, desde luego, de un texto expreso legal que

³³³Jurisprudencia relevante a juicio del autor.

así lo estableciese. Tal texto legal no existe. Al contrario, la nueva jurisdicción tributaria y aduanera se inspira en la decisión de otorgar a los contribuyentes máximas garantías y protección frente a los actos abusivos o errados del Ente Fiscalizador.

Segundo T.T.A. de la Región Metropolitana en autos caratulados “EMPRESA DE TRANSPORTES TRANSCAR S.A. con SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS DR METROPLITANA PONIENTE” RUC 13-9-0000071-K RIT GR-16-00002-2013 de fecha 22 de octubre de 2013.

“Que, en esencia el SII sostiene que el Tribunal no puede permitir a la reclamante acompañar antecedentes que eran su obligación presentar en la etapa de fiscalización, con el objeto de demostrar la veracidad de sus declaraciones, el monto de sus operaciones o la naturaleza de estas, argumento que este sentenciador no comparte, toda vez que de aceptar dicho planteamiento se estaría privando al reclamante de toda posibilidad de probar los hechos que invoca y que serían el sustento de su pretendido derecho.

T.T.A. de la Región de Antofagasta en autos caratulados “CIOCCA CIOCCA COMPAÑÍA LTDA con SII-DIRECCION REGIONAL ANTOFAGASTA” RUC 13-9-0000205-4 RIT GR-03-00004-2013 de fecha 13 de junio de 2013.

“Undécimo: Que, en primer término, cabe señalar que este Tribunal no comparte la afirmación planteada por la reclamada, en el sentido de que lo petitionado por la reclamante conllevaría la realización de una “nueva auditoría tributaria -esta vez en sede judicial-” de los antecedentes que ésta acompaña; lo que en opinión del ente fiscalizador sería improcedente, al no formar parte de los negocios o asuntos que la ley ha puesto dentro de la esfera de competencia de este Tribunal.

Al respecto, cabe aclarar que lo realizado por este Tribunal, no es una nueva auditoría tributaria, sino que, frente a la prueba que se le presenta, simplemente efectúa una ponderación de todos y cada uno de los elementos de convicción aportados al proceso -valoración individual y colectiva-, mediante una operación intelectual destinada a establecer la verdad de los enunciados fácticos planteados por las partes, que incidirá necesariamente en el sentido de la sentencia.

Ilustrísima Corte de Apelaciones de Antofagasta en su fallo del libro Tributario y Aduanero, ROL ICA N° 17-2012 de fecha 12 de marzo de 2013.

“Que conforme a lo razonado precedentemente, no es posible dar cabida a las alegaciones planteadas por el Servicio de Impuestos Internos en orden a que el

proceso general de reclamaciones constituiría más bien en un mecanismo instaurado para velar por la legalidad del procedimiento administrativo, desde que ello no se condice con los principios, objetivo y propósito que el legislador tuvo en vista al momento de dictar la Ley 20.322, no se condice con el resto del ordenamiento jurídico, en cuanto a que cuando el legislador lo ha querido, expresamente consagra un recurso de legalidad en los términos alegados por el Servicio, como es el caso del artículo 19 de la Ley N° 18.410, artículo 151 de la Ley n° 18.695, artículo 137 del Código de Aguas, entre otras.

Sostener lo contrario, además importaría atentar contra la lógica de crear tribunales especializados con la especialidad e idoneidad de sus integrantes, la libertad probatoria que se reconoce, la especialización de las Cortes de Apelaciones, y por sobre todo, atentaría contra los principios del debido proceso constitucional, todas razones por la que se desestimaré esta alegación”.

En autos caratulados “INMOBILIARIA CERAMIA LIMITADA con SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS V DR VALPARAISO” RUC 13-90001558-K en recurso de apelación a la sentencia definitiva, la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Valparaíso, en su fallo del Libro Tributario y Aduanero Rol ICA n° 14-2014 de fecha 1 de agosto de 2014, si bien confirmó la sentencia de primera instancia, rechazó la tesis de la no procedencia de la nueva auditoría en sede jurisdiccional.

“UNDÉCIMO: Que, a mayor abundamiento, en el proceso administrativo ya individualizado, el cual es escrito, la Ley estableció un orden consecutivo jurídico, mediante etapas diversas fragmentadas, en que se fija un punto hasta el que es posible y, más allá no lo es, introducir nuevos elementos de conocimiento, tales como proponer nuevas peticiones y excepciones, así como todos los medios de prueba que se cuenten, de este modo se da estabilidad al orden jurídico del procedimiento para llegar a la tutela jurisdiccional; vale decir, constituye el complemento del impulso procesal para llegar al acto terminal, en este caso, la liquidación. En el caso a tratar, el reclamante no exhibió la documentación contable que se le solicitó en la etapa administrativa para la determinación de su impuesto, lo que fue de su exclusiva responsabilidad, concordante con lo dispuesto en el artículo 132 inciso 11 del Código Tributario, sin embargo ello no impide que el contribuyente pueda reclamar en la etapa judicial impugnando la liquidación que es objeto del presente juicio, incorporando cualquier otro medio probatorio apto para producir fe (artículo 132 inciso 10° del Código Tributario).”

4.- EL PROCEDIMIENTO JUDICIAL NO PUEDE TRANSFORMARSE EN UNA NUEVA AUDITORÍA

En este acápite examinaremos los principales argumentos sostenidos por el SII para sostener la improcedencia de la realización de una nueva auditoría por parte del T.T.A. en el Procedimiento General de Reclamaciones Tributario.

4.1.- No corresponde complementar en la sede jurisdiccional los actos administrativos reclamados

El SII ha argumentado que el legislador le proporcionó herramientas y mecanismos de fiscalización que le permiten realizar su labor para la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos, examinando y revisando las declaraciones presentadas por los contribuyentes, y que estas herramientas deben ser utilizadas con la finalidad de que el contribuyente adquiera la absoluta certeza y seguridad jurídica de que sus derechos no sean arbitrariamente conculcados. Por ello, sostienen que, el SII cumple con la normativa legal al realizar un requerimiento formal de los antecedentes fundantes, para que una vez revisados, se proceda a la liberación de las cantidades retenidas, o bien, se proceda a citar, liquidar o efectuar la resolución en donde conste el resultado de este proceso de fiscalización³³⁴.

En ese sentido, se señala que si al contribuyente que tiene una actitud reticente a la hora de acompañar la documentación que le fue solicitada durante el proceso de fiscalización, se le permitiere posteriormente acompañar en sede jurisdiccional la documentación que falló en aportar en sede administrativa, ello sería permitirle que se aprovechara de su propio dolo o torpeza, lo que está prohibido por el artículo 1683 del Código Civil.

4.2.- La Fiscalización de los Impuestos está entregada por Ley al SII.

Señala que este respecto que el conjunto de normas que regulan el proceso de fiscalización y revisión de antecedentes, como asimismo las normas que regulan la validez de los actos administrativos, comprendidas en el Código Tributario, Ley Orgánica del SII y la Ley N° 19.880, permiten concluir que el SII es la única entidad facultada para fiscalizar impuestos, y que sus actuaciones gozan de una presunción de legalidad y ejecutoriedad.

³³⁴Criterio contenido en fallo del T.T.A. de Concepción, en causa RIT GR-10-00048-2012, caratulada “Comercial Los Puelches Limitada con SII”, de fecha 12 de junio de 2013.

En estos términos, argumenta que el Art. 1° del D.F.L N° 7, que fija el texto de la Ley Orgánica del SII, señala que a este Servicio le corresponde: *“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”*.

En lo referente a la presunción de legalidad, señala que ello emana del inciso final del Art. 3 de la Ley N° 19.880, que dispone: *“Los actos administrativos gozan de una presunción de legalidad, de imperio y exigibilidad frente a sus destinatarios, desde su entrada en vigencia, autorizando su ejecución de oficio por la autoridad administrativa, salvo que mediere una orden de suspensión dispuesta por la autoridad administrativa dentro del procedimiento impugnatorio o por el juez, conociendo por la vía jurisdiccional”*.

Por su parte, en cuanto a la ejecutoriedad de los actos administrativos, expresa que éste se encuentra consagrada en el Art. 51 de la Ley N° 19.880, que al respecto dispone lo siguiente: *“Ejecutoriedad. Los actos de la Administración Pública sujetos al Derecho Administrativo causan inmediata ejecutoriedad, salvo en aquellos casos en que una disposición establezca lo contrario o necesiten aprobación o autorización superior. Los decretos y las resoluciones producirán efectos jurídicos desde su notificación o publicación, según sean de contenido individual o general”*.

Concluye que las normas citadas proporcionan al Servicio la facultad -exclusiva- de examinar las declaraciones de Impuestos presentadas por los contribuyentes, especialmente cuando en ellas se encuentra incorporada una solicitud de devolución, como asimismo, en los procesos de fiscalización encaminados a determinar diferencias de impuestos, que culminen mediante la emisión de liquidaciones.

Expresan que, a su vez, los artículos 3 y 51 de la Ley N° 19.880, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos, señalan expresamente que los actos administrativos, dentro de los cuales se incluyen las resoluciones y liquidaciones emitidas por el SII, gozan de una presunción de legalidad y ejecutoriedad, con todas las consecuencias que ello significa.

Por lo tanto, señala que cabe preguntarse si un acto administrativo que se emite por la autoridad respectiva, respecto del cual se sigue al pie de la letra el procedimiento establecido por el legislador, lo que se traduce en una fiscalización acuciosa, en que primero se solicita formalmente documentación al contribuyente, y posteriormente se requiere aclarar, rectificar o subsanar las observaciones formuladas, deba ser dejado sin efecto en el evento de acompañarse nueva documentación al proceso.

En ese sentido, esta posición sostiene que un acto administrativo puede ser dejado sin efecto únicamente cuando se configure un vicio que afecte esencialmente la validez del acto, según lo dispone expresamente el Art. 13 de la Ley N° 19.880; por lo que de esta forma, cualquier documentación que se acompañe en sede jurisdiccional destinada a acreditar las pretensiones del reclamante, no resulta oponible al SII, y ciertamente no tiene la aptitud de dejar sin efecto actos administrativos que al momento de su emisión se encontraban en concordancia con los antecedentes acompañados durante el proceso de fiscalización.

Finalmente, manifiesta que el aceptar la nueva auditoría en sede jurisdiccional implicaría el desintegrar completamente el sistema administrativo y jurisdiccional lo que sería sumamente ineficiente e implicaría un gran desperdicio de recursos para el Estado; agregando que si bien la administración y el poder judicial son poderes separados en nuestro Estado de Derecho, ambos están directamente relacionados y que en este caso la función de la administración tributaria es la de comprobar que el contribuyente haya declarado en forma correcta sus impuestos, esto debido al sistema de autodeclaración que opera en nuestro país, y en el caso de encontrar una irregularidad en la declaración, dictar el correspondiente acto administrativo que la corrija, y que, por lo tanto el aceptar la nueva auditoría en la sede jurisdiccional sería darle la posibilidad al contribuyente de posponer hasta el reclamo tributario su obligación de respaldar con la documentación que exige la ley su declaración de impuestos, resultando de esto un sistema muy ineficiente y costoso para la administración del estado.

4.3.- Lo que corresponde revisar en la etapa jurisdiccional es la efectiva procedencia de una determinada actuación administrativa

El SII señala que lo que corresponde revisar en la etapa jurisdiccional es la efectiva procedencia de una determinada actuación administrativa y establecer a su respecto la adecuada interpretación y valoración que ha de darse a los antecedentes aportados por el contribuyente en la etapa de auditoría o de revisión desarrollada por el ente fiscalizador, en caso de existir discrepancia respecto del alcance y sentido que ha de darse a un determinado precepto legal, así como verificar que el proceso de fiscalización desarrollado ofrezca garantías de cumplimiento de los derechos del contribuyente y que las actuaciones emanadas del órgano fiscal en la instancia administrativa se encuentren debidamente motivadas y fundadas.

Es del caso destacar que esta línea argumentativa, si bien no en una jurisprudencia, pero sí en un acto formal, cuenta con el apoyo de la Excma. Corte Suprema. En efecto, nuestro máximo Tribunal, a propósito de la tramitación de un proyecto de ley que

modifica la Ley N° 20.322., manifestó lo siguiente: *“Atendida la naturaleza del juicio tributario, lo que se pretende impugnar por esta vía de reclamación no es la existencia u ocurrencia del hecho económico, sino más bien la legalidad formal y de fondo de la actuación del ente fiscalizador, en orden a la declaración del contribuyente o los antecedentes en que se funda, el actuar oportuno de la administración tributaria y la forma en que ella actúa, el ámbito de competencia fiscalizadora, el procedimiento de determinación de las diferencias que dieron origen al juicio tributario, la notificación, entre otras”* (destacado y subrayado agregados)³³⁵.

Ahora bien, las declaraciones expuestas en el Oficio N° 4-2012 recién singularizado, se encuentran recogidas en la jurisprudencia de nuestro Excmo. Tribunal. A modo ejemplar, se pasa a citar la sentencia dictada por la Excma. Corte Suprema, que si bien corresponde a un recurso de casación en el fondo en contra de un reclamo que fue rechazado por el Tribunal Tributario en el marco del antiguo Procedimiento General de Reclamaciones, que fue confirmada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, la discusión jurídica es prácticamente la misma a la que se expone en este trabajo. Así es como el máximo tribunal de nuestro país en los autos Rol N° 6160-2009, a propósito de una solicitud de devolución de impuestos presentada por un contribuyente, dispuso en lo pertinente lo siguiente:

“SEXTO: Que como es posible advertir, la contienda en este caso, a diferencia de lo que se argumenta en el recurso, se centró en determinar si se acreditó o no al momento de resolverse por el Servicio de Impuestos Internos la solicitud de devolución planteada la existencia de los requisitos del artículo 17 N° 7 de la Ley sobre Impuesto a la Renta que fuera invocado, determinándose en estos autos que ello no aconteció, de manera que al confirmar los jueces del fondo la sentencia de primer grado que rechazó la reclamación interpuesta en contra de la decisión de no dar lugar a dicha solicitud no han incurrido en los errores de derecho denunciados, motivo por el cual el recurso de casación en el fondo no puede prosperar” (destacado y subrayado agregados).

Conforme a lo expuesto precedentemente, esta posición sostiene que no sería posible fundar la impugnación de los actos recurridos en elementos que no fueron conocidos por la administración al momento de emitir las Liquidaciones reclamadas, pues estos

³³⁵ Oficio 4-2012, Informe Proyecto de Ley N° 48-2011, Santiago 4 de enero de 2012, disponible en: <http://www.senado.cl/appsenado/index.php?mo=tramitacion&ac=getDocto&iddocto=16904&tipodoc=ofic>.

antecedentes³³⁶, al no haberse tenido a la vista al momento de emitir tales actos, no tienen la aptitud de provocar discusión en cuanto a la pertinencia de los actos recurridos y que cualquier laxitud en esta materia, nos puede llevar a la perniciosa consecuencia de permitir a los contribuyentes ocultar información a la autoridad administrativa, confiados en que la alegación de la propia torpeza será suficiente para que la autoridad judicial se avoque, en el escaso tiempo con que cuenta para la redacción del fallo, al desarrollo de una auditoría, propia de la actividad administrativa.

4.4.- Consistencia entre esta posición y las normas del Procedimiento General de Reclamaciones.

El SII sostiene que las actuales normas de procedimiento son consistentes con lo razonado. En efecto, señala que en el Procedimiento General de Reclamaciones establecido en los artículos 123 y siguientes del Código Tributario, se establece un acotado período de tiempo para la revisión de los antecedentes del caso y ello es así porque este procedimiento se encuentra destinado a resolver la procedencia del acto impugnado y no a conocer materias que se encuentran reservadas a la administración pública. Además del acotado periodo judicial de revisión, debe tenerse presente que el artículo 132 inciso 11 del Código Tributario dispone precisamente la sanción de no ser admisibles antecedentes no acompañados en su oportunidad, pues el espíritu del proceso, aún antes de la sanción del artículo 132 inciso 11, es reservar para el ámbito judicial la discusión jurídica de un asunto o la valoración judicial de los antecedentes fundantes del acto y no la revisión de nuevos antecedentes que debieron ser apreciados en su oportunidad por la autoridad administrativa. Así las cosas, indica que el ámbito en el que debe ser ejercida la jurisdicción del T.T.A. se encuentra determinada por los actos recurridos, tomando en especial consideración las circunstancias en que éstos fueron emitidos y la documentación que se tuvo a la vista para tales efectos.

4.5.- Jurisprudencia

En apoyo a esta postura hemos encontrado jurisprudencia tanto de T.T.A. como de Corte de Apelaciones, la que a continuación exponemos en su parte pertinente:

T.T.A. de la región del Biobío en autos caratulados “ENRIQUE GUILLERMO ANTONIO SANTANDER MASSARDO CON SERVICIO DE IMPUESTOS

INTERNOS DIREC. REGIONAL CONCEPCIÓN” RIT: GR-100044-2012 de fecha 26 de diciembre de 2012.

DÉCIMO QUINTO: Así las cosas, es claro que el reclamante, intencionalmente no presentó a la instancia administrativa la documentación que ahora presenta en sede judicial, consistente en los documentos cuyos comprobantes rolan a fojas 14 y 15, ya detallados en la parte expositiva, no siendo pertinente que la recurrente pretenda que la etapa jurisdiccional se constituya en una nueva instancia de revisión o fiscalización, que tenga en cuenta esta documentación que no presentó en tiempo y forma a la autoridad administrativa, sin que haya acreditado que esto haya sido por causas no imputables a él, ni cuáles son los incumplimientos o infracciones en que ha incurrido el órgano fiscalizador, que sirven de fundamento para revisar su actuación, considerando que ya se ha desarrollado una adecuada auditoria que se ve reflejada en actuaciones fundadas del órgano fiscal, con los antecedentes que este tuvo a la vista. En consecuencia de esto, este Tribunal no puede fundarse en los mencionados documentos para revisar la actuación reclamada.”

Este fallo fue confirmado por la Ilustre Corte de Concepción en su fallo ROL ICA 22-2013 del libro Tributario y Aduanero de fecha 18 de julio de 2013:

“SEGUNDO: Que, el reclamante, tal como concluyó el juez tributario, en la instancia correspondiente no probó los fundamentos de su reclamo, por lo que no puede pretender que la etapa jurisdiccional se convierta en una nueva etapa de fiscalización que acepte los documentos presentados en este juicio, sin explicar las motivaciones que tuvo para su no presentación en la etapa administrativa por motivos no imputables a él, sin comprobar tampoco en forma específica cuales fueron los infracciones en que supuestamente incurrió la parte fiscalizadora.

El Tercer T.T.A. de la Región Metropolitana, en autos caratulados “ALIFOOD COMERCIALIZADORA DE ALIMENTOS LIMITADA CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS XVI DR SANTIAGO SUR” RIT: GR-17-00041-2013 RUC: 13-9-0001307-2 de fecha 23 de septiembre de 2013.

DÉCIMO SEXTO: Que, cabe tener en consideración, en relación a lo establecido en el considerando precedente y a mayor abundamiento, los Tribunales Tributarios y Aduaneros de Temuco y de Concepción, en sentencias de 04.07.12 y 04.10.12, respectivamente, han aplicado el mismo criterio señalado y, frente a un caso similar, la Excm. Corte Suprema de Justicia, se ha pronunciado sobre la inadmisibilidad de analizar antecedentes distintos a los que el Servicio tuvo a la vista al momento de resolver.”

Los siguientes fallos resultan interesantes pues revocaron fallos de primera instancia que acogen la posición de dar lugar a la nueva auditoría en sede jurisdiccional.

La Ilustre Corte de Apelaciones de Santiago ROL ICA N° 41-2014 del libro Tributario y Aduanero de fecha 24 junio de 2014, revocando el fallo del Cuarto T.T.A. de la Región Metropolitana “SERVICIOS INFORMÁTICOS MOVIX CHILE LIMITADA con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente” RIT N° GR-18-00007-2013 RUC N° 13-9-0000067-1 de fecha 17 de marzo de 2014, señaló:

“Cuarto:(...) Al sustraerse el contribuyente totalmente al control, o bien no aportar al mismo los antecedentes referidos en los plazos que se le confieren para su defensa, hace ineficaz el procedimiento y desarticula el procedimiento. Ello no implica que el contribuyente deba someterse forzosamente a la fiscalización, o que no puedan revisarse ya en sede Jurisdiccional las condiciones o resultados del mismo control, que se plasma en sus resoluciones o liquidaciones, sino que adicionalmente a los cuestionamientos de fondo sobre la materia en controversia, el reclamante tendrá que justificar las razones por las que aquellas alegaciones que formula ahora o la prueba que aporta en el Tribunal, no fueron sometidas al control administrativo inicial.

Sobre este punto particular, esta Sala no sigue el parecer del Juez de la instancia que le asigna menor valor a la etapa de fiscalización administrativa, la que solo existirá cuando el fiscalizado se someta a la misma, debiendo el Servicio de Impuestos Internos ejecutar medidas extremas como multas para garantizar la comparecencia a las citaciones.

Ello, llevado al absurdo importa en los hechos que aquellos contribuyentes con menores niveles de instrucción o asesoramiento, se sometan a las fiscalizaciones al concurrir a las citaciones, en tanto que para aquellos que conociendo ex ante el criterio del Tribunal en orden a permitir sin restricción la admisión de alegaciones o aportación de nuevos antecedentes, preferirán el riesgo de una eventual multa menor o entrabarán el mecanismo de control, diferencias que esta Corte advierte se suceden con más frecuencia, todo debido a los que se estiman equivocados criterios de resolución de tal conflicto.”

La argumentación del fallo recién citado es reproducida prácticamente en las mismas palabras por la Ilustre Corte de Apelaciones de Santiago, en su fallo ROL ICA N° 47-2014 del libro Tributario y Aduanero de fecha 4 de junio de 2014, revocando el fallo del Segundo T.T.A. de la Región Metropolitana en autos caratulados “VIRUTEX ILKO S. A. con SERVICIO DE IMPUESTOS

INTERNOS XIV D.R. STGO. PONIENTE” RUC 13-9-0000333-6 RIT GR-16-00031-2013 de fecha 4 de abril de 2014.

Finalmente incluimos el reciente fallo del pasado 17 de octubre del Cuarto T.T.A. de la Región Metropolitana en autos caratulados “SOCIEDAD AGRICOLA Y DE INVERSIONES CUATRO ROBLES con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente” RUC 13-9-0000090-6 RIT GR-18-00026-2013 de fecha 17 de octubre de 2014.

25°) Que, conforme a lo razonado y expuesto en los motivos 22°) a 24°) precedentes, no resultaría ajustado a Derecho que este sentenciador se abocara a examinar y analizar antecedentes que la reclamante dejó de aportar por completo durante el procedimiento administrativo iniciado con su solicitud de devolución de impuestos – sin invocar ni acreditar algún impedimento que justifique su omisión– y que ahora acompaña al proceso, pretendiendo que este tribunal los examine y analice, tenga por acreditados los hechos que sirven de fundamento a su solicitud administrativa y, en virtud de ello, dé lugar a la devolución que la reclamada denegó precisamente debido a la falta absoluta de antecedentes, puesto que el desarrollo de tales labores importaría una intromisión en las funciones que la ley ha encomendado al Servicio de Impuestos Internos. Arribar a una conclusión diversa implicaría aceptar la posibilidad de que los contribuyentes sustrajeran sus solicitudes de devolución de la esfera del control o fiscalización que debe realizar el Servicio de Impuestos Internos como organismo especializado en estos temas, sometiéndolas a la consideración de un magistrado que carece de facultades legales para ello.”

5.- CONCLUSIONES

De acuerdo a las características de las acciones de nulidad y plena jurisdicción, a este autor no le cabe duda alguna que el Procedimiento General de Reclamaciones tiene la naturaleza jurídica de una acción de nulidad, esto pues sus características son mucho más consistentes con las de las que la doctrina francesa creadora de esta clasificación le ha otorgado a la acción de nulidad, y que, por lo tanto, sería una acción impugnatoria en contra del acto, dirigida a realizar un control de legalidad, y en ningún momento encaminada a determinar derechos subjetivos para los contribuyentes.

Las argumentaciones de los contribuyentes en cuanto a la violación al debido proceso y al derecho de defensa no son atendibles, debido a que de acuerdo a su naturaleza jurídica, este proceso está encaminado a realizar un examen de legalidad del acto, en cuanto a los supuestos de su dictación y a la interpretación y alcance que la administración tributaria hizo de las normas aplicables y, en ese sentido, el derecho a

defensa y el respeto al debido proceso permanecen intactos. El derecho de defensa no se ve conculcado en virtud de lo recién mencionado, pues el contribuyente tiene múltiples oportunidades durante la etapa administrativa para cumplir con la entrega de toda la documentación que disponga para respaldar su declaración, vale mencionar que la auditoría Tributaria, tiene importantes regulaciones legales³³⁷ y administrativas internas del SII³³⁸ que apuntan precisamente a permitir y facilitar que el contribuyente cumpla con su obligación de respaldar las declaraciones con la documentación pertinente, en este mismo sentido precisamente es que se circunscribe el ámbito de tutela la acción que se desprende del Procedimiento General de Reclamaciones, en el ámbito de discrecionalidad que puede haber tenido la administración tributaria a la hora de ponderar la documentación aportada por los contribuyentes para dar por acreditada la declaración, como también dirimir las disputas que se puedan sostener acerca del sentido o alcance de una disposición legal aplicada.

Por otro lado, respecto al artículo 21 del Código Tributario -ubicado sistemáticamente en el libro primero del citado cuerpo legal- libro que trata de la administración, fiscalización y pago, dispone que corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones y monto de las operaciones que han de servir para el cálculo del impuesto, y en ausencia de mayores previsiones contenidas en el Código Tributario o en otras leyes tributarias generales o especiales en cuanto a la actividad probatoria que debe realizarse en el procedimiento administrativo, corresponde aplicar en esta materia las normas supletorias contenidas en la Ley N°19.880, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado, de acuerdo al artículo 1°, inciso 1° de la ley citada.

Con respecto a la iniciativa en materia probatoria, los artículos 35 y 36 de la Ley N°19.880 consagran el principio de oficialidad o inquisitivo, según el cual corresponde al órgano administrativo competente el deber de acordar de oficio la realización de las actividades probatorias necesarias para la completa determinación de los hechos, sin perjuicio del ofrecimiento que realicen los interesados. En cuanto al momento en que se rinde la prueba, los artículos 10, inciso 1° y 17, letra f) de la Ley N°19.880, disponen que las pruebas pueden aportarse o realizarse en cualquier momento del procedimiento administrativo por el particular interesado, sin perjuicio de que puedan

³³⁷Artículos 8, 11 al 14, 21, 22, 24 59, 60 y 63 del Código Tributario

³³⁸Circular N° 58 del año 2000 del SII

rendirse por éste también en el período probatorio a que aluden los artículos 35 y 36 de la Ley N°19.880, cuando deban producirse con especiales garantías de contradicción.

En este sentido parece claro que si durante el procedimiento administrativo de fiscalización, el SII se respetó las normas que regulan la iniciativa probatoria en materia administrativa, procediendo el SII a la realización de las actividades probatorias necesarias para la completa determinación de los hechos, además de la recepción de las pruebas que aporten los contribuyentes en cualquier momento del procedimiento administrativo previa a la dictación del acto, malamente se podría concluir que el contribuyente ha visto conculcado su derecho a defensa o se ha infraccionado el artículo 21 del Código Tributario, más aún considerando que el ordenamiento jurídico le entrega al el contribuyente la oportunidad impugnar la legalidad del acto, en cuanto a los supuestos de su dictación y a la interpretación y alcance que la administración tributaria hizo de las normas aplicables, en caso que estime que el SII incurrió en una discrecionalidad en la dictación del acto que no se apega a la ley, lo que es precisamente el objeto del Procedimiento General de Reclamaciones.

En cuanto a la argumentación de los contribuyentes, respecto a que el tribunal no realiza una nueva auditoría, sino que pondera los elementos de convicción aportados al proceso, tampoco me parece que sea procedente, pues el sentenciador se debe limitar al objeto del proceso que de acuerdo a su naturaleza jurídica es realizar un examen de legalidad del acto, en cuanto a los supuestos de su dictación, y a la interpretación y alcance que la administración tributaria hizo de las normas aplicables. Este autor estima que no resultaría ajustado a Derecho que el juez se abocara a examinar y analizar antecedentes que la reclamante dejó de aportar por completo durante el procedimiento administrativo –sin invocar ni acreditar algún impedimento que justifique su omisión– y que los acompañe en sede jurisdiccional, pretendiendo que el tribunal los examine y analice, y tenga por acreditados los hechos que sirven de fundamento al reclamo, dejando sin efecto un acto cuyo fundamento es precisamente la falta absoluta de antecedentes, puesto que el desarrollo de tales labores importaría una intromisión en las funciones que la ley ha encomendado al SII.

Arribar a una conclusión diversa implicaría aceptar la posibilidad de que los contribuyentes se sustrajeran de su obligación de respaldar sus declaraciones frente a la esfera del control o fiscalización que debe realizar el SII como organismo especializado en estos temas, sometiéndolas a la consideración de un magistrado que carece de facultades legales para ello.

El objeto del Procedimiento General de Reclamaciones consiste en determinar si los fundamentos contenidos en los actos administrativos reclamados se encuentran

ajustados a derecho, conforme a los antecedentes tenidos a la vista por el SII a la fecha de su dictación, más aun teniendo en cuenta lo dispuesto en el inciso primero del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, el que exige que se acredite fehacientemente ante el Servicio los gastos que pretendan deducir los contribuyentes.

Si bien el Procedimiento General de Reclamaciones no contempla una etapa de auditoría, es deber del control jurisdiccional del acto administrativo que debe ejercer el T.T.A. conocer todos los hechos y actos del procedimiento administrativo que concluyó con la expedición del acto reclamado, lo que incluso podría ser la auditoría realizada, esto siempre en base a los antecedentes que se tuvieron a la vista al momento de su dictación, con el objetivo de evitar las arbitrariedades que pudiera haber cometido la administración durante ésta, dándole de esta forma una tutela judicial efectiva a los administrados.

El aportar la documentación solicitada durante la fiscalización es una carga para los contribuyentes, y una auditoría es precisamente un procedimiento destinado a fiscalizar el correcto cumplimiento por parte de los contribuyentes tanto de la obligación tributaria principal como también de las accesorias, por lo que el cumplimiento extemporáneo de esa obligación de hacer, no puede invalidar un acto administrativo correctamente emitido, por no ser acorde con el espíritu del resto de la legislación que rige la fiscalización tributaria.

Además, cabe señalar que los actos de fiscalización del SII, en tanto actos administrativos, deben expresar los fundamentos, tanto jurídicos como de hecho, que los motivan, determinando diferencias de impuestos si corresponde. En ese sentido, es posible sostener que si el SII procede a emitir un acto de fiscalización fundado en todos los antecedentes proporcionados por el propio contribuyente, la legalidad de dicho acto administrativo no podría ser discutida, toda vez que se ajustó a la normativa legal y a las instrucciones administrativas para la ejecución de la función de fiscalización.

El artículo 1683 del Código Civil establece el principio *Nemoauditur*, que implica que no debe escucharse a quien alega su propio dolo o torpeza, pues no puede solicitar la nulidad absoluta “*el que ha ejecutado el acto o celebrado el contrato, sabiendo o debiendo saber el vicio que lo invalidaba*”. Así, el contribuyente no podría contradecir los argumentos que dio en la etapa de fiscalización en perjuicio de terceros, siendo este tercero, precisamente el Fisco.

Al respecto, la Excm. Corte Suprema ha señalado que “**las reglas de derecho común no pueden tener aplicación sino cuando las normas del derecho público se remitan a ellas o cuando la naturaleza de la institución admita que el derecho**

público se integre con normas comunes” (Corte Suprema. Causas Roles N° 1000-1998 y 1912-1999).

En este punto, cabe recordar que el artículo 2° del Código Tributario remite a las normas de derecho común cuando un aspecto no esté específicamente regulado en la normativa tributaria, por lo que dicho principio es perfectamente aplicable en el ámbito tributario.

6.- BIBLIOGRAFÍA

Carmona Santander, Carlos, 2005, *“El contencioso administrativo entre 1990-2003”*. En Ferrada Bórquez, Juan Carlos (coordinador), *“La Justicia Administrativa”*, Editorial LexisNexis, Primera Edición, pág. 183 a 240.

Bermúdez Soto, Jorge, 2011, *“Derecho Administrativo General”* Editorial Legal Publishing, Segunda Edición,

Falsi T.T.A., Gaspare, 2012, *“Manuale di Diritto Tributario”* Parte Generale, Editorial CEDAM, Octava Edición

Ferrada Bórquez, Juan Carlos. 2012, *El sistema de justicia administrativa chileno: revisión de la legalidad de actos administrativos o protección de derechos y/o intereses. Rev. derecho (Valdivia)* [online], vol.25, n.1, pp. 103-126. Disponible en:http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-09502012000100005&lng=es&nrm=iso

Ferrada Bórquez, Juan Carlos.2011, *Los procesos administrativos en el Derecho chileno. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso* [online]. n.36 [citado 2014-12-12], pp. 251-277. Disponible en:http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-68512011000100007&lng=es&nrm=iso

García Escobar, Jaime y Ugalde Prieto, Rodrigo 2011, *“Tribunales Tributarios y Aduaneros”* Legal Publishing, Cuarta edición actualizada.

Massone Parodi, Pedro, 2010, *“Tribunales y Procedimientos Tributarios”* Tercera edición revisada y ampliada.

Massone Parodi, Pedro, 2013, *“Principios de Derecho Tributario”* Thomson Reuters, Primera Edición.

Muñoz Soto, Diego, 2013, “*Algunas ideas sobre los tribunales contencioso administrativos de competencia general*” Revista de Filosofía y Ciencias Jurídicas año 2, n°2. p. 1- 32.

PierryArrau, Pedro, 1980, “*Control del acto administrativo, Recursos Administrativos. Recurso Contencioso Administrativo*” Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, pág. 239- 266. Disponible en: <http://www.rdpucv.cl/index.php/rderecho/article/view/55/48>.

PierryArrau, Pedro, 2000, “Tribunales Contencioso-Administrativos”. Revista de Derecho Consejo de Defensa del Estado, N° 2. Disponible en: <http://www.cde.cl/wps/wcm/connect/485bc27e-c057-4867-818e-d70b48b839ab/5.pdf?MOD=AJPERES>.

PierryArrau, Pedro, 1980, Control del Acto Administrativo, Recursos Administrativos. Recursos Contenciosos Administrativos. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso N°4. Disponible en: <http://www.rdpucv.cl/index.php/rderecho/article/viewFile/55/48>.

PierryArrau, Pedro, 2006, Apuntes de Clases, Derecho Administrativo I, Escuela de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.

Vergara Quezada, Gonzalo, 2014, “El Reclamo Tributario: Características esenciales de un Recurso Contencioso-Administrativo de Plena Jurisdicción” Revista Centro de Estudios Tributarios N°10. Disponible en: <http://www.cetuchile.cl/images/docs/revista10/07.pdf>

JURISPRUDENCIA CITADA

Corte Suprema, Rol N° 1203-2006.

Corte Suprema, Rol N° 7929-2012.

Corte Suprema, Rol N° 8741-2012.

Corte Suprema, Rol N° 6160-2009.

Corte de Apelaciones de Antofagasta, Rol N° 17-2012.

Corte de Apelaciones de Valparaíso, Rol N° 14-2014.

Corte de Apelaciones de Concepción, Rol N° 22-2013.

Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N° 41-2014.

Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N° 47-2014.

T.T.A. de la Región de los Ríos RUC 12-9-0000506-5; RIT GR-11-00022-2012.

T.T.A. de la Región de Antofagasta RUC 13-9-0000205-4; RIT GR-03-00004-2013.

T.T.A. de la Región del Biobío RIT: GR-1000044-2012.

Segundo T.T.A. de la Región Metropolitana RUC 13-9-0000071-K; RIT GR-16-00002-2013.

Tercer T.T.A. de la Región Metropolitana RIT: GR-17-00041-2013; RUC: 13-9-0001307-2.

Cuarto T.T.A. de la Región Metropolitana RIT N° GR-18-00007-2013; RUC N° 13-9-0000067-1.

Cuarto T.T.A. de la Región Metropolitana RUC 13-9-0000090-6; RIT GR-18-00026-2013.