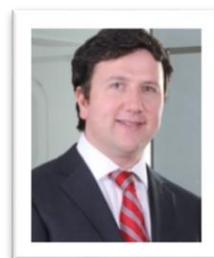


EL RECLAMO TRIBUTARIO: CARACTERÍSTICAS ESENCIALES DE UN RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE PLENA JURISDICCIÓN

Gonzalo Vergara Quezada

Máster en Derecho con mención en Derecho Tributario.
Licenciado en Ciencias Jurídicas.
Gerente legal tributario en
Mánquez Hatta Consultores Tributarios.
Colaborador CET UChile.



RESUMEN

Examina la doctrina contenida en las sentencias de la Corte Suprema respecto de la clasificación de los recursos contencioso-administrativos, concluyendo que el procedimiento general de reclamaciones corresponde a un recurso de plena jurisdicción en aquella clasificación. En consecuencia, el juez tributario y aduanero está facultado para revisar todas las etapas del procedimiento administrativo que originó el acto reclamado, pudiendo incluso resolver sobre la nulidad de los actos sometidos a su conocimiento, pero solamente con el propósito de declarar el derecho objeto de la acción del reclamante. Por lo mismo, el juez tributario y aduanero puede y debe analizar todas las pruebas válidamente acompañadas al respectivo proceso, sin más limitaciones que las expresamente contempladas en el texto del artículo 132 del Código Tributario. Igualmente, la magistratura tributaria está facultada para pronunciarse sobre los derechos del reclamante cuya tutela se pide, pudiendo especialmente resolver la procedencia de las devoluciones de impuestos solicitadas por los contribuyentes. Adicionalmente, se expone que no es necesario emitir un acto

administrativo para la procedencia de la devolución de impuestos prevista en el artículo 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

1.- INTRODUCCIÓN

Durante tantas décadas los académicos escribieron sobre la urgente necesidad de contar con jueces imparciales dedicados a conocer de las causas tributarias para satisfacer las exigencias de un proceso justo, que la antigua queja pasó a ser “un dato de la causa” con lo que la premura del llamado parecía ya no tener sentido, así que todos dejaron de poner atención al clamado de los contribuyentes por una justicia tributaria imparcial.

Por lo mismo, ante la noticia de tribunales tributarios independientes, en los cuales sería tramitado un verdadero contencioso-administrativo que, como se destacó en el Mensaje del Ejecutivo, se incorporaba en una reforma sustancial en la que “*se reconoce al Servicio de Impuestos Internos la calidad de ‘parte’, con derechos, obligaciones y cargas, en todos los procesos que se generen a causa de una reclamación tributaria*”¹⁴⁴, tal fue el entusiasmo de los especialistas que se dedicaban, en el ejercicio profesional y en la academia, a esta materia, que dieron muy poco tiempo a representar al legislador las deficiencias del procedimiento, algunas de las cuales ahora comienzan a ser evidentes. Ello, probablemente, ocurrió por miedo a retrasar el, a esa altura, completamente inesperado impulso legislativo. Entre las falencias que empiezan a resaltar, está el no haber aumentado suficientemente las plantas profesionales y de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos para que aquella institución pudiera asumir correctamente la carga de trabajo adicional que implica esta nueva y difícil tarea.

Es posible que uno de los efectos de lo anterior sea que, ante la carga excesiva de trabajo y la dificultad de abordar con celeridad el complejo fondo de los asuntos discutidos en cada escrito de reclamo, varias direcciones regionales de la Región Metropolitana del Servicio de Impuestos Internos han recurrido en sus escritos de traslado a una argumentación meramente formal que intenta socavar la competencia del juez tributario y aduanero y de la respectiva corte de apelaciones, al sostener, en la práctica, que el procedimiento general de reclamaciones sería una especie de recurso de legalidad o exceso de poder similar a aquel contemplado en el sistema francés anterior a las reformas que sufrió para adecuarse a las normas comunitarias europeas, de lo que concluyen las direcciones regionales que los jueces de instancia no podrían

¹⁴⁴Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (2009) p. 10.

analizar las pruebas válidamente acompañadas al proceso más que para constatar una ilegalidad en el actuar del Servicio de Impuestos Internos.

Igualmente, ha sido un lugar común en los escritos de traslado emanados de las direcciones regionales que, recurriendo muchas veces a jurisprudencia recaída sobre recursos de protección, acción de emergencia cuya lógica es totalmente diferente a la de una acción de lato conocimiento, como lo es el procedimiento general de reclamaciones y, por lo mismo, carece de toda aplicación válida a él, sostengan que los contribuyentes no tienen derecho a recibir las devoluciones que ellos mismos han determinado siguiendo el procedimiento del artículo 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y solicitan dentro del plazo normal de declaración de los impuestos anuales.

Si bien dedicamos estas líneas a analizar argumentos que no han sido oficializados por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, nos parece relevante abordar los principales argumentos que hemos observado en los escritos en los que se evacúan los traslados concedidos por los tribunales tributarios y aduaneros a las direcciones regionales ante la presentación de reclamos tributarios, en el poco tiempo que lleva operando en Santiago la reforma al procedimiento general de reclamaciones del Código Tributario.¹⁴⁵

Así, en este trabajo buscaremos la respuesta a tres preguntas que consideramos claves para la correcta resolución de los problemas planteados. Estas son: ¿Es la acción derivada del procedimiento general de reclamaciones un recurso de plena jurisdicción o uno de nulidad?, ¿puede el juez ordenar una auditoría y es ella relevante para su fallo? y ¿requiere la solicitud de devolución de impuestos presentada dentro de plazo en un formulario 22 de un acto administrativo posterior del Servicio de Impuestos Internos para que el Servicio de Tesorerías proceda a devolver solicitado?

¹⁴⁵Los argumentos esgrimidos por las direcciones regionales de la Región Metropolitana pueden, en gran parte, ser apreciados en las sentencias de primera instancia dictadas por el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, que los desestimó, en las causas RIT GR-15-00079-2013, de 6 de noviembre de 2013, caratulada *Serra Telechea con SII, Dirección Regional Santiago Centro*, considerando décimo sexto; RIT GR-15-00229-2013, de 4 de marzo de 2013, caratulada *Inmobiliaria y Constructora Nexo S.A con Servicio de Impuestos Internos*, considerando octavo; y RIT GR-15-000044-2013, de 26 de noviembre de 2013, caratulada *Pavón Torres A. con Servicio de Impuestos Internos*, considerando vigésimo segundo. Igualmente se pueden observar en la sentencia del Segundo Tribunal Tributario y Aduanero recaída en la causa RIT GR-16-00012-2013, caratulada *Club Landa House Limitada con Servicio de Impuestos Internos XIV DR Stgo. Poniente* y en la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago, el 5 de noviembre de 2013, causa rol N° 33, de 2013, caratulada *Inversiones en Minerales Ltda. con Servicios de Impuestos Internos XIV DR Stgo. Poniente*.

2.- ¿ES LA ACCIÓN DERIVADA DEL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES UN RECURSO DE PLENA JURISDICCIÓN O UNO DE NULIDAD?

La actuación del Servicio de Impuestos Internos, como la de todo organismo público, se traduce principalmente en actos administrativos. Algunos de ellos, como los oficios y circulares, son opiniones o declaraciones de juicio de la Administración, de manera que, como actos administrativos, ellos no son recurribles, porque así lo dispone expresamente el artículo 126 del Código Tributario y en consideración a que ese tipo de actos, a lo más, son una amenaza para los derechos de los contribuyentes,¹⁴⁶ pero no comprometen actualmente el interés de persona alguna, debido a que esos actos administrativos se limitan a dar la opinión de la Dirección Nacional, la cual es, por lo demás, obligatoria para los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos; otros actos de la Administración, como las resoluciones y las liquidaciones, son en cambio, por regla general,¹⁴⁷ recurribles a través de diferentes procedimientos.

Dentro de las características de los actos naturalmente recurribles, podemos destacar que las resoluciones tienen la particularidad de poder afectar a un número indeterminado de contribuyentes, como ocurre con aquellas que establecen la

¹⁴⁶En consecuencia, solamente si la acción respectiva admite la amenaza como supuesto para recurrir se podría solicitar la tutela respectiva al tribunal competente, lo que ha sido ratificado, por ejemplo, en el caso *Municipalidad de Zapallar con Contraloría General de Valparaíso* (2012), que en el considerando sexto, en relación con los dictámenes, dice "puede distinguirse entre: dictámenes constitutivos de "decisiones", que son verdaderos actos terminales; aquellos que pueden dar lugar a actos administrativos posteriores, que constituyen actos de trámite; y por último, dictámenes que no son creadores de derecho y que tienen por objeto instruir a la Administración respecto al alcance o interpretación que debe darse a algún precepto legal, tipo de dictámenes que no cabe dentro de la definición de acto administrativo de la Ley de Procedimiento Administrativo, ya que la alusión de su artículo tercero inciso sexto está referida, cuando habla de "dictámenes o declaraciones de juicio", a actos o dictámenes de naturaleza particular, y aquellos son equivalentes a verdaderas circulares. Tratándose de estos últimos lo que puede afectar las garantías constitucionales es la aplicación que cada servicio de la Administración haga del dictamen, pero éste en sí mismo no produce tal efecto, salvo en cuanto pueda constituir una amenaza".

¹⁴⁷Los tribunales tributarios y aduaneros han estimado que la resolución que resuelve la reposición del artículo 123 bis del Código Tributario no es recurrible, por lo que se debe reclamar la resolución o liquidación repuesta y, eventualmente, modificada por la resolución que resuelve el recurso de reposición. Ver *Inmobiliaria José Jorquera e Hijo Limitada con Servicio de Impuestos Internos XIV DR Stgo. Poniente* (2013); *Cominetti Infanti Claudia Cecilia con Servicio de Impuestos Internos, Dirección Regional Santiago Centro* (2013); y *Bruno Lagomarsino con SII, Dirección Regional Santiago Centro* (2014).

obligación de presentar una declaración jurada. Igualmente las resoluciones pueden afectar a un contribuyente específico, debido a que, por ejemplo, no dan lugar a una devolución de impuestos solicitada o modifican sus resultados tributarios disminuyendo la pérdida declarada por el contribuyente.

La diferencia previamente anotada, determinará si la resolución es recurrible mediante el procedimiento general de reclamos o si ella deberá ser objeto de otro tipo de acción.

Si la resolución afecta actualmente el interés de un solo contribuyente, debido a que ha denegado una solicitud de devolución de impuestos o ha modificado el resultado declarado en el conocido formulario 22, ella puede ser sometida a la tutela judicial por parte del contribuyente afectado a través de la acción que le otorga el procedimiento general de reclamaciones contemplado en el Título II del Libro Tercero del Código Tributario.

Ahora, si la resolución no incide en la determinación de un impuesto, porque la misma se limita a establecer una obligación tributaria accesoria, como lo es presentar una declaración jurada respecto de información relacionada con terceros, los destinatarios de ese acto no contarán con la acción que entrega el procedimiento mencionado en el párrafo anterior, por lo que se deberá analizar en cada caso qué acción procede.

Dentro de las otras acciones que se pueden presentar en contra de las resoluciones que afectan a varios contribuyentes o a un número indeterminado de ellos, está el recurso de nulidad de derecho público, como aquel que fue discutido en el tormentoso proceso al que fue sometida la Resolución SII N° 120, de 2004, que obligaba, entre otros, a los bancos a entregar al Servicio de Impuestos Internos información sobre transferencias efectuadas desde y hacia el exterior por sus clientes.¹⁴⁸

Pasando a las liquidaciones, es posible indicar que ellas son los actos administrativos en los cuales el Servicio de Impuestos Internos determina una diferencia de impuestos respecto de las declaraciones presentadas por los contribuyentes o, en el caso que el contribuyente no ha presentado una declaración, determina igualmente el tributo al que está afecto. En este punto, debemos recordar que en nuestro sistema tributario, según lo establece el artículo 29 del Código Tributario, por regla general es el propio contribuyente quien determina “la procedencia o liquidación de un impuesto”, por lo que la liquidación del tributo por parte de la Administración tributaria es la excepción.

¹⁴⁸Cfr. *ABN Ambro Bank (Chile) con Servicios de Impuestos Internos* (2011) y *ABN Ambro Bank (Chile) con Servicios de Impuestos Internos* (2013).

Esto es explicable debido a que la mayoría de los contribuyentes cumple de manera correcta y voluntaria sus obligaciones tributarias.¹⁴⁹

Continuando con las características de las liquidaciones, es preciso destacar que ellas tienen dos particularidades relevantes para nuestro análisis.

La primera es que tienen el mismo propósito que las declaraciones de impuestos preparadas y presentadas por el propio contribuyente, el cual es llevar a cabo una operación aritmética sobre la base de los hechos ocurridos durante un período determinado, esto es el accertamiento del tributo anual o mensual, dependiendo del impuesto.

La segunda particularidad de las liquidaciones de impuestos es que, como acto administrativo, tienen una ejecutividad, pero limitada. Esta característica diferencia a las liquidaciones de la mayoría de los demás actos administrativos que, tal como lo disponen los artículos 3 y 51 de la Ley N° 19.880, tan pronto se han perfeccionado¹⁵⁰ pueden ser ejecutados por la propia Administración. Al respecto, el profesor de la Universidad de Chile Claudio Moraga Klenner señala que: “*consustancial a la idea de exigibilidad es, entonces, la insusceptibilidad del acto, es decir, que él debe cumplirse inexorablemente, incluso en los casos en que el acto ha sido impugnado, mientras no haya una decisión administrativa fundada o una resolución judicial que ordene lo contrario (art. 57 LBPA)*”;¹⁵¹ ahora, a diferencia de la regla general destacada en la cita, la interposición de un reclamo en contra de una liquidación, si bien no suspende la obligatoriedad de ella,¹⁵² suspende, sin necesidad de un decreto especial en ese sentido, la dictación de un segundo acto administrativo destinado a implementar lo resuelto en la liquidación, el giro. Lo dicho ocurre debido a que conforme a lo dispuesto en el artículo 24 inciso 2° del Código Tributario, el procedimiento de reclamo pospone el momento en el cual el Servicio de Impuestos Internos debe expedir el acto administrativo de cobro, correspondiente al giro del impuesto determinado en la liquidación reclamada.

¹⁴⁹Ver Servicio de Impuestos Internos. Subdirección de Estudios (2012).

¹⁵⁰Ver Bermúdez Soto (2011) pp. 126-127.

¹⁵¹Moraga Klenner (2010) p. 102.

¹⁵²Al seguir siendo obligatoria, los demás funcionario no podrán discutir el resultado determinada en ella mientras la misma no se deje sin efecto por el propio Servicio de Impuestos Internos (por ejemplo por una invalidación) o porque la liquidación sea dejada sin efecto o anulada por un tribunal.

Lo señalado implica que el contribuyente no debe solicitar ningún tipo de suspensión de la liquidación para prevenir el cobro de los tributos mientras el tribunal no resuelve el reclamo presentado en contra de ella. En este punto, podemos ver que el contribuyente se encuentra en un mejor pie que el resto de los destinatarios de los actos de la Administración, quienes se encuentran obligados a buscar la forma jurídica adecuada para paralizar la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos.¹⁵³

Ahora, en el estado de desarrollo presente del derecho administrativo comparado¹⁵⁴, como ha hecho presente nuestra doctrina, podemos observar que tanto en el sistema francés, especialmente con el recurso de plena jurisdicción, como en el sistema alemán, y en los diversos sistemas que de esos modelos han derivado, los tribunales tienen por misión esencial proteger los derechos del individuo cuando conocen de un recurso presentado en contra de un acto de la Administración, pasando a ser el “juicio al acto” sólo uno de los elementos que los tribunales deben considerar¹⁵⁵.

Por su parte, el derecho francés, del cual deriva gran parte de la jurisprudencia que comentaremos, ha avanzado muchísimo en el último tiempo, e incluso, para adecuar su sistema contencioso-administrativo a la Convención Europea de Derechos del Hombre que garantizaba el derecho de tutela judicial, a partir de la reforma de 1995 el recurso de exceso de poder dejó de ser un recurso meramente declarativo de la nulidad del acto impugnado, pasando, además, a permitir medidas ejecutivas como condenar a la Administración, incluso facultando a los jueces a aplicar multas personales ante la inejecución del fallo. También esa reforma permitió que al fallar el recurso de exceso de poder el juez pueda ordenar a la Administración las medidas que debe tomar tras la anulación del acto. Posteriormente la reforma de 2000, perfeccionó aún más el sistema francés, facultando a los jueces para decretar medidas cautelares dentro del proceso del recurso de exceso de poder. Así, es posible indicar que el estado de avance del sistema francés es notable en esta materia, siendo actualmente amplísimas las facultades del juez que conoce del recurso de exceso de poder. Por su parte, en el sistema francés el recurso de plena jurisdicción sigue estando destinado a pronunciarse sobre un derecho del reclamante, pudiendo el juez sustituir la decisión de la institución recurrida, para lo cual conoce de los hechos y del derecho¹⁵⁶.

¹⁵³Ferrada Bórquez (2011).

¹⁵⁴En el Derecho comparado podemos observar tres grandes sistemas, el francés, que más ha influido sobre nuestras cortes, el alemán y el anglosajón. En este trabajo nos centraremos en el sistema francés debido a que nuestro Derecho administrativo es tributario de él.

¹⁵⁵Ferrada Bórquez (2012).

¹⁵⁶Alli Aranguren, (2008) pp. 554-572.

Regresando al procedimiento general de reclamaciones, como destacó en su momento el profesor Pedro Pierry Arrau, el sistema anterior a la reforma de la Ley N° 20.322 no era propiamente un procedimiento contencioso-administrativo, debido a que el Servicio de Impuestos Internos simplemente conocía de sus propios actos, de manera que en aquellos casos en los que el director regional fallaba un reclamo presentado en contra de un funcionario inferior, el procedimiento de reclamaciones no tenía ninguna diferencia fundamental con la filosofía que encontramos detrás del recurso jerárquico.¹⁵⁷ A lo dicho por el profesor Pierry Arrau, podemos agregar que cuando el director regional conocía de un reclamo en contra de un acto propio, como lo hace aún respecto de las liquidaciones que superan ciertos montos, el procedimiento general de reclamaciones no pasa de ser una reposición sometida a una regulación más detallada que la contemplada en la Ley N° 19.880.

Ahora, tras la modificación llevada a cabo por la Ley N° 20.322 al procedimiento general de reclamaciones, el juez tributario y aduanero es un tercero independiente y el Servicio de Impuestos Internos es parte en el proceso, por lo que se cumplen los presupuestos básicos para estar frente a un recurso contencioso-administrativo.

Pasando a la clasificación de este procedimiento contencioso-administrativo, como hizo notar recientemente el profesor de la Universidad de Chile Luis Seguel,¹⁵⁸ la jurisprudencia de la Corte Suprema a través de reiterados fallos, que comentaremos más adelante, ha resuelto que en el derecho chileno existen dos acciones contencioso-administrativas, a saber, la de nulidad y la de plena jurisdicción. Esto es muy importante, más si consideramos que la doctrina nacional entiende que en nuestro país ha primado el modelo subjetivo,¹⁵⁹ siendo la excepción el recurso objetivo que busca solamente anular el acto, que corresponde en el antiguo modelo francés al recurso de exceso de poder o de nulidad.

La diferencia señalada fue en su momento resaltada por el mismo profesor Pierry Arrau, quien al respecto señaló: *“Desde el punto de vista doctrinario y de derecho comparado, es necesario distinguir entre las acciones encaminadas únicamente a obtener la nulidad de un acto administrativo y aquellas destinadas a obtener la declaración de un derecho a favor de un particular. Las primeras y que corresponden a lo que se denomina en el derecho francés ‘recours pour excès de pouvoir’, son aquellas que pueden interponerse por cualquiera que tenga algún interés. Sus plazos*

¹⁵⁷Pierry Arrau (2000).

¹⁵⁸Charla “Justicia Tributaria desde la perspectiva de los contribuyentes” realizada en la Universidad de Chile el 17 de diciembre de 2013.

¹⁵⁹Ferrada Bórquez (2012); Cordero (2005) pp. 394 y ss.; Bordalí (2005) pp. 372 y ss.

*son muy breves y tienen la particularidad de hacer desaparecer el acto administrativo con efectos generales 'erga omnes'. La brevedad de los plazos se comprende por la absoluta necesidad de establecer la certeza de los actos administrativos. En Chile, un ejemplo de este tipo de acciones es el denominado recurso de ilegalidad en derecho municipal. El otro tipo de acciones son las declarativas de derechos, denominadas 'de plena jurisdicción', por cuanto el juez al pronunciar un derecho de un particular puede hacer todo lo que corresponda para ello, incluso anular el acto para declarar el derecho. Está sujeto a plazo de prescripción de carácter general, de años. Su característica principal es que todo pronunciamiento que implique la anulación de actos administrativos es de efectos relativos y sólo para el juicio concreto. Esta acción de plena jurisdicción corresponde al contencioso de los derechos en general y de los cuales su aspecto más importante es el contencioso de la responsabilidad", luego agregaba: "En Chile generalmente se ha confundido la denominada acción de nulidad de derecho público, sin hacer la distinción anterior. En realidad son inexistentes los casos en que se solicita la nulidad con efectos generales por alguien que no tenga un derecho comprometido, que es lo que propiamente debiera denominarse acción de nulidad de derecho público. Siempre lo que se solicita es la declaración de un derecho, por lo que estrictamente hablando, lo que se ejerce son acciones de plena jurisdicción. En todos los juicios en que sonoramente se comienza señalando que se ejerce la 'acción de nulidad de derecho público', en realidad siempre se termina solicitando la declaración de un derecho a favor del demandante"*¹⁶⁰.

Por lo mismo, es necesario determinar dentro de cuál de estas dos categorías se clasifica la acción que tiene un contribuyente para reclamar en contra de un acto administrativo del Servicio de Impuestos Internos en conformidad a las disposiciones del procedimiento general de reclamaciones del Código Tributario.

La Corte Suprema ha mantenido una posición uniforme en relación con los tipos de recursos contencioso-administrativos que contempla nuestro sistema jurídico, al menos desde que dictó la sentencia en la causa caratulada "Germán Eyzaguirre Cid con Fisco de Chile",¹⁶¹ en la cual estableció que se debía distinguir entre 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. Esta diferenciación fue luego, en diversos fallos, no sólo ratificada, sino que nuestra Corte

¹⁶⁰Pierry Arrau (2003).

¹⁶¹Eyzaguirre Cid, Germán con Fisco de Chile (2007).

Suprema dejó claro que este criterio se aplica a todos los recursos contencioso-administrativos del derecho chileno.¹⁶²

La doctrina asentada por la Corte Suprema nos lleva a establecer una clara distinción entre la acción de nulidad de aquella acción contencioso-administrativa de derechos propia de un procedimiento de plena jurisdicción. Esta distinción la encontraremos previo análisis de tres elementos: la petición concreta del recurrente, el sujeto activo de la acción y los efectos de la sentencia que acoja la acción.

La primera diferencia que debemos buscar para realizar la clasificación anterior se encuentra en el contenido de la acción del recurrente, es decir, debemos analizar cuál es el remedio solicitado por el recurrente al tribunal, de modo que si quien interpone una acción busca obtener solamente la nulidad de un acto administrativo, activa un procedimiento encaminado únicamente a conseguir dicha nulidad. En cambio, si quien interpone un recurso busca la obtención de algún derecho a su favor, ejerce una acción de plena jurisdicción, que es, precisamente en un sistema clásico, aquella destinada al pronunciamiento por parte del tribunal sobre el derecho de un particular.

El segundo elemento que debemos tener en cuenta lo encontramos en las características del interés requerido de parte del sujeto activo del recurso. Así, las acciones de nulidad pueden interponerse por cualquiera que tenga algún interés en ello, de manera que no requieren un derecho subjetivo lesionado.¹⁶³ 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.¹⁶⁴ En cambio, las acciones de plena jurisdicción son presentadas por quien quiere obtener se declare el derecho que considera conculcado, por lo mismo, en nuestro derecho estas acciones constituyen la regla general.

La tercera diferencia relevante que la Corte Suprema nos invita a tener presente es que los recursos de nulidad o legalidad presentan la particularidad de hacer desaparecer el

¹⁶²*Iván Harasic Cerri y otra con I. Municipalidad de Huechuraba (2013)*, considerando séptimo; *Hotelera Somontur con Alcalde Subrogante de Chillán (2010)*, considerando décimo.

¹⁶³Antiguamente exigía un derecho subjetivo lesionado, pero fue cambiando dicho criterio al actual, que amplía el espectro de sujetos activos de la acción de nulidad. Ver Ferrada Bórquez (2013).

¹⁶⁴*Inmobiliaria Promash Limitada con I. Municipalidad de Quinta Normal (2013)*, considerando undécimo.

acto administrativo con efectos generales, *erga omnes*, y requieren de una ley expresa que las consagre. En cambio, las acciones presentadas para obtener un derecho exhiben la característica de ser, precisamente, declarativas de derechos subjetivos, por lo que *“el tribunal puede hacer todo lo que corresponda, para declarar un derecho a favor de un particular, incluso pronunciar la nulidad de un acto, pero, sólo con el propósito de declarar un derecho, teniendo por lo tanto la nulidad, efectos relativos al juicio en que se pronuncia”*¹⁶⁵.

La diferencia anterior no es, por lo demás, nueva para nuestro derecho¹⁶⁶ y esta tipología era ya destacada por el profesor Enrique Silva Cimma, quien al respecto indicó: *“El recurso contencioso de plena jurisdicción es aquel que faculta para reclamar únicamente al administrado afectado cuando un acto de la Administración ha violado un derecho que tiene o cree tener, vale decir, por su intermedio se persigue amparar un derecho subjetivo y es por ello que se le denomina también recurso subjetivo”*. Continuaba el profesor Silva Cimma señalando que: *“Se caracteriza porque es el recurso de mayor latitud, pues faculta al tribunal para conocer tanto de los hechos como del derecho discutido, lo que permite emitir un fallo declarativo de derechos, sólo puede deducirlo el afectado, persigue la revisión de los efectos del acto impugnado y por ende la declaración del tribunal puede disponer tanto de medidas reparatorias como compensatorias y la sentencia que emita sólo vincula a las partes en litigio, es decir, produce efectos relativos”*.¹⁶⁷

Por su parte, dentro de los principales autores del Derecho administrativo francés clásico, Léon Duguit destacaba al respecto que: *“O bien el proceso administrativo da lugar a un arbitraje completo de derecho y de hecho, o bien no requiere más que un arbitraje de derecho sobre una cuestión de validez; en el primer caso hay un*

¹⁶⁵Iván Harasic Cerri y otra con I. Municipalidad de Huechuraba (2013), considerando séptimo.

¹⁶⁶Sin hacer una búsqueda exhaustiva, podemos indicar que el tema fue tratado por nuestra doctrina en el Seminario de Derecho Público de la Universidad de Chile el cual concluyó en 1959, bajo la valiosa guía del profesor Silva Cimma, con la publicación del libro *Lo contencioso-administrativo* de Enrique Jirón Vargas, Sergio Mery Bravo y Alejandro Saric Paredes; por J. Cristóbal Núñez Vásquez, quien publicó en 1966 la obra *Recursos jurisdiccionales y administrativos especiales* prologada por Hugo Pereira Anabalón; luego, en 1975, igualmente se abordó aquella materia en las Jornadas sobre lo Contencioso Administrativo, que fueron celebradas en la Escuela de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso, que permitió el año siguiente a dicha casa de estudios publicar algunas de las ponencias.

¹⁶⁷Silva Cimma, Enrique (1994) p. 189.

*contencioso de plena jurisdicción; en el segundo, contencioso de anulación. En ambos casos hay contencioso-administrativo”.*¹⁶⁸

Como podemos ver, nuestra Corte Suprema ha tomado una posición clara fundada sobre la doctrina administrativa clásica chilena y francesa, al disponer que se deben distinguir las dos acciones contencioso-administrativas existentes, que reciben el nombre de recurso por exceso de poder y recurso de plena jurisdicción, agregando que este último corresponde a la acción declarativa de derechos y se denomina de plena jurisdicción por cuanto el tribunal puede hacer todo lo que corresponda, para declarar un derecho a favor de un particular, incluso pronunciar la nulidad de un acto, pero, sólo con el propósito de declarar un derecho, teniendo por lo tanto la nulidad, efectos relativos al juicio en que se pronuncia. En cambio, el recurso por exceso de poder, o acción de nulidad, tiende a obtener la anulación de un acto administrativo, con efectos generales, *erga omnes*, razón por la cual los plazos que se contemplan para su interposición son muy breves. Además, no requiere de un derecho subjetivo lesionado, bastando para tener legitimación, poseer un interés legítimo en la anulación.¹⁶⁹

Nuestra doctrina más reciente acoge la misma distinción, así, el profesor Jorge Bermúdez igualmente separa esas dos acciones en el mismo sentido que nuestras cortes, agregando otras que, si bien son igualmente categorías clásicas, no tienen relación con el objetivo de este trabajo, como son el de interpretación y de represión¹⁷⁰. Respecto del recurso de plena jurisdicción indica que: *“La acción de plena jurisdicción es más importante que la acción de nulidad, ya que otorga al particular la misma protección que esta última (ya que el juez al gozar de poderes de plena jurisdicción, puede incluso anular el acto para el caso en particular), y además, no se encuentra sujeto a la restricción de ser una acción que se sujete a plazos breves”.*¹⁷¹

Como vemos, es evidente que el recurso que da origen al procedimiento general de reclamos es uno de plena jurisdicción, ya que está encaminado a que se declare un derecho del contribuyente, como ocurre precisamente con las devoluciones de impuestos y pagos de sumas solucionadas indebidamente en virtud del artículo 1 N° 4 de la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios, las cuales pueden ser decretadas por los jueces aduaneros en sus sentencias.

¹⁶⁸Léon Duguit, citado por Alli Aranguren (2008) p. 510.

¹⁶⁹Iván Harasic Cerri y otra con I. Municipalidad de Huechuraba (2013).

¹⁷⁰Esta clasificación es la planteada por Edouard Laferrière. Ver Alli Aranguren (2008) pp. 548-551 y Pierry Arrau (1976) pp. 37-47.

¹⁷¹Ver Bermúdez Soto (2011) pp. 429-435.

En relación con la acción del contribuyente, debemos recordar que el procedimiento general de reclamo fue modificado por la Ley N° 20.322, publicada en el Diario Oficial del 27 de enero de 2009, cuyo artículo segundo cambió el Libro Tercero del Código Tributario y su artículo primero contiene la Ley Orgánica de los Tribunales Tributarios y Aduanero. En esta modificación, la ley no alteró la acción del contribuyente, y ella permanece igual en el inciso primero del artículo 124 del Código Tributario,¹⁷² norma que enumera los actos reclamables, estableciendo como requisito mínimo para reclamar el tener un interés actual comprometido, es decir, exige un interés patrimonial que se vea afectado por el acto. Por otro lado, ese artículo solamente limita las causales de reclamo en el caso de los giros, restringiendo solamente en ese caso las causas de pedir a una, que dichos giros no se conformen con la respectiva liquidación. El inciso segundo del referido artículo, por otro lado, expresamente indica que se pueden reclamar las resoluciones que denieguen cualquier petición a las que se refiere el artículo 126 del mismo código, es decir, es reclamable la denegación de una devolución de impuestos derivada de un error del contribuyente, otro derecho subjetivo lesionado por el Servicio de Impuestos Internos respecto del cual el contribuyente pide al tribunal que ejerza su tutela.

Como vemos, desde el punto de vista de la petición concreta que debe realizar al tribunal el recurrente en el reclamo tributario, estamos frente a una acción que busca que se declare un derecho para el contribuyente. Por lo que cumple la primera característica de un recurso de plena jurisdicción. Igualmente, podemos observar que la acción sigue siendo esencialmente la misma, y es ejercida por quien tiene un interés actual comprometido en que se modifiquen o dejen sin efecto las partidas o elementos de la liquidación, giro, pago, o resolución que inciden en un impuesto o en uno de los elementos que sirve para determinarlo, por lo que no puede ser más claro que el recurrente busca que se declare un derecho en su favor.

Respecto del interés del sujeto activo, podemos ver que a diferencia de lo dispuesto en el típico recurso de nulidad de la letra a) del artículo 151 de la Ley N° 18.695, que solamente exige un “interés general”, el procedimiento general de reclamo exige, según lo dispone el artículo 124 del Código Tributario, un “interés actual comprometido”, por lo que nuevamente salta a la vista que estamos frente a un procedimiento de plena jurisdicción en el cual el actor recurre debido a que está siendo afectado un derecho suyo por el acto administrativo, por lo que busca que el tribunal declare la procedencia del derecho que el acto administrativo ha conculcado.

¹⁷²En la parte modificada del procedimiento general de reclamos, el artículo 125 ahora dispone que la reclamación deberá cumplir, entre otros requisitos, con el de indicar en forma precisa y clara las peticiones que se someten a consideración del tribunal, sin limitarlas.

Sobre las consecuencias de la sentencia que acoge la acción, es posible señalar que igualmente es evidente que estamos frente a un recurso de plena jurisdicción, debido a que el tribunal se pronuncia sobre el caso sometido a su conocimiento afectando a las partes, por ejemplo, dejando sin efecto una resolución y declarando el derecho a recibir una devolución de impuestos, como expresamente ha sido contemplado en el N° 4 del artículo 1 de la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Regresando un momento al derecho francés, sobre cuyo esquema se sustenta nuestro contencioso-administrativo, debemos resaltar que el llamado contencioso fiscal, equivalente a nuestro procedimiento general de reclamaciones, es precisamente un recurso de plena jurisdicción, en el cual el juez puede, tras examinar el conjunto de documentos aportados por la Administración fiscal y por el contribuyente, fijar el monto del impuesto en su sentencia, sustituyendo, de esta forma, la decisión de la institución recurrida por aquella que él estima en derecho debió haber sido adoptada, ello, porque en este tipo de recursos el juez tiene plenos poderes para decidir el litigio sometido a su conocimiento, tal como lo ha resaltado la doctrina reciente.¹⁷³

En nuestro derecho, el límite a la actuación del juez se encontraría en la naturaleza misma del recurso de plena jurisdicción y en las consecuencias naturales de los principios del Derecho administrativo aplicables en la especie.

Así, en primer lugar, es imprescindible tener en cuenta que el contencioso-administrativo constituye esencialmente una forma de control judicial de la actuación de la Administración, lo cual es tremendamente relevante para determinar correctamente el ámbito de la discusión sometida al conocimiento del tribunal.

El acto administrativo sometido a la tutela judicial contiene la pretensión de la Administración, la cual es impugnada por el contribuyente mediante el recurso que la ley le otorga a él y no a la Administración, la cual no puede impugnar por esta vía sus propios actos. Debemos recordar que todos y cada uno de los organismos de Estado tienen la obligación de actuar sometidos a la ley. En consecuencia, la resolución, liquidación o giro objeto del respectivo procedimiento general de reclamaciones debe cumplir con todos los requisitos que nuestro derecho le impone, sean especiales como generales aplicables a todo acto administrativo. Entre estos últimos, podemos destacar que todo acto administrativo se debe bastar a sí mismo, por lo que su texto debe contener todos los fundamentos de hecho y derecho que permiten justificar la decisión que la Administración fiscal toma en ellos. Además, como indicamos al inicio, incluso las liquidaciones, con su ejecutoriedad limitada, son obligatorias para todos los miembros de la Administración fiscal mientras ella no sea dejada sin efecto, por lo

¹⁷³Ver Laferrière, Julien (2007) pp. 209-212.

que, tan pronto ha sido dictado el acto reclamado, la pretensión que contiene no puede ser desconocida por ningún funcionario. Es por ello que no es lícito que una vez iniciado el proceso judicial el Servicio de Impuestos Internos cambie su pretensión, debido a que ella ha quedado fijada de manera obligatoria para la Administración y todos sus funcionarios en el acto que ahora es conocido por el juez.

Tal como lo ha señalado nuestra doctrina desde hace bastante tiempo, el contencioso-administrativo está destinado a que la judicatura controle un acto de la Administración que resulta dañino para un derecho de un particular, por lo mismo, la facultad de accionar la tiene exclusivamente el particular cuyo derecho ha sido lesionado por el acto reclamado, por lo que es este titular del interés lesionado por la Administración quien pide al juez que el acto sometido a tutela se deje sin efecto, se modifique o se anule con el sólo propósito de satisfacer su pretensión.

En el esquema antes descrito, especialmente dentro del recurso de plena jurisdicción, la administración actúa como demandado, no como actor, por lo mismo, el procedimiento general de reclamaciones contempla un escrito para que se establezcan las peticiones concretas del reclamante y entrega la oportunidad de pronunciarse sobre ellas al organismo cuyo acto es impugnado, pero no contempla la posibilidad o el equivalente a una reconvencción. Es por este motivo que el escrito de traslado en el que la Administración se pronuncia sobre el reclamo presentado en su contra se debe limitar a dar las razones por las cuales estima que se opone a que sea admitida la pretensión del contribuyente, pero la Administración no puede lícitamente modificar la suya, debido a que su pretensión ha sido fijada en el acto administrativo reclamado.

Lo dicho no implica, obviamente, que la Administración esté impedida de reconocer ciertos hechos alegados por el contribuyente, por ejemplo, que el acto reclamado se notificó fuera de plazo o que el acto presenta algún vicio, en cuyo caso estimamos que podría, e incluso, debería allanarse, de lo contrario no tendría sentido la procedencia de la audiencia de conciliación.¹⁷⁴ Es necesario en este punto recordar que nuestros tribunales superiores de justicia han resuelto si la Administración detecta que uno de sus actos no se ajusta a derecho tiene la obligación de invalidarlo,¹⁷⁵ deber que en esta etapa se traduciría en el imperativo de allanarse, más si consideramos que la presunción de legalidad de los actos¹⁷⁶ y su obligatoriedad no exime ni impide a la

¹⁷⁴*Soc. de Servicios Integral Plaza e Hijos Ltda. con Servicio de Impuestos Internos* (2012) p. 17.

¹⁷⁵*Jaime Lavín Mosquera con Subsecretario de Investigaciones* (2003), considerando 12°.

¹⁷⁶Es importante no confundir la presunción de legalidad con una presunción de veracidad. La presunción de legalidad solamente implica la obligatoriedad del acto respecto de sus destinatarios y de la Administración en general, pero ella no importa que la Administración esté

Administración coincidir, de manera posterior al perfeccionamiento de un acto administrativo, con la calificación de ilegal del mismo, cuando así lo constata en análisis posteriores, como ha sido resuelto por nuestros tribunales superiores de justicia, de lo contrario, carecería de todo sentido la invalidación de oficio del acto administrativo dispuesta en el artículo 53 de la Ley N° 19.880.¹⁷⁷

Lo anterior ha sido resaltado por la doctrina nacional, al indicar que el recurso de plena jurisdicción “[f]unciona en forma similar a la acción judicial ordinaria. El juez tiene poderes suficientes de hecho y derecho como en aquella; tiene ‘plena jurisdicción’ en el asunto sometido a su conocimiento”, “[e]n este litigio hay dos partes en pie de igualdad: el administrado, como actor, y la Administración Pública, como demandada”, “[e]l procedimiento es, asimismo, análogo al del juicio ordinario civil”.¹⁷⁸ Esta asimilación del contencioso-administrativo de plena jurisdicción al juicio civil es el punto clave que nos permite establecer el ámbito de este sistema de control jurisdiccional de los actos de la Administración, porque el objetivo de este tipo de recurso es que el juez se pronuncie sobre un derecho del particular, que puede haber sido vulnerado por la administración, la cual participa en el juicio como demandada, no como actora.

La importancia de lo señalado radica en que no se debe confundir la plena jurisdicción con la justiciabilidad plena del derecho sancionatorio, en el cual la sanción puede ser, en algunos casos, incluso aumentada por el juez. En cambio, la plena jurisdicción implica que el juez, a diferencia de lo que ocurría en el recurso de nulidad o exceso de poder, puede, con el objetivo de pronunciarse sobre la pretensión del contribuyente, conocer no sólo del derecho, sino también de todos los hechos, y resolver lo que estime más conveniente para satisfacer la pretensión del recurrente. Así, el ámbito del litigio que debe fallar el tribunal contencioso-administrativo está demarcado por el acto reclamado, que contiene la pretensión de la Administración, y el escrito de reclamo, que contiene la pretensión del contribuyente. El escrito de traslado, por su parte, debe limitarse a emitir un pronunciamiento sobre la pretensión del contribuyente, pero no puede modificar la pretensión de la administración, la que fue

exenta de probar hecho alguno durante el procedimiento de control jurisdiccional ni que se alteren las reglas de la prueba, más cuando en sede judicial la legalidad del acto es apreciada por el tribunal según el mérito del proceso. Por lo mismo compartimos la opinión del profesor Moraga Klenner respecto del contenido de este principio y disentimos con el autor Zurita Rojas. Cfr. Moraga Klenner (2010) pp. 97-99 y Zurita Rojas (2014) pp. 57-58.

¹⁷⁷Por lo mismo, la Corte Suprema ha rechazado que se considere ilegal la invalidación administrativa sobre la base de lo dispuesto en los artículos 3 inciso final y 50 de la Ley N° 19.880. Cfr. *Sociedad Asevertrans Limitada con Alcalde Suplente de la comuna de Arica* (2008).

¹⁷⁸Jirón Vargas, Mery Bravo, y Saric Paredes (1959) p. 65.

fijada por ella en el acto reclamado, cuyo contenido es obligatorio para todos los miembros de la Administración mientras no se dicte la sentencia en el respectivo proceso.

Por lo demás, si la Administración intentara introducir en el escrito del traslado pretensiones no contempladas en el texto del acto reclamado, desnaturalizaría el acto procesal, convirtiéndolo en una nueva resolución, liquidación o giro, que son los actos en los cuales se debió declarar y fundamentar la pretensión fiscal, pero, ahora ese acto sería emitido sin un procedimiento administrativo previo, con lo que el proceso judicial de control se confundiría con el procedimiento administrativo controlado, lo que no resiste ningún análisis.

En el esquema descrito, el juez debe conocer del asunto sometido a su jurisdicción, cuyo contenido es delimitado por dos documentos, el acto administrativo del Servicio de Impuestos Internos, el cual contiene la pretensión fiscal, y el escrito de reclamo, que contiene la impugnación del contribuyente y la pretensión de reformar, anular o dejar sin efecto el acto reclamado.

Tras la explicación anterior, es posible indicar que en segundo lugar, para determinar los límites de lo que es posible discutir en este tipo de recurso, debemos analizar los efectos del principio fundamental del derecho administrativo conocido como *reformatio in peius*. Sobre el particular, la doctrina ha destacado que dicho principio, aplicable a cualquier procedimiento iniciado a petición de parte interesada, es un derivado del derecho de acción y de petición contemplado en el artículo 19 números 3 y 14 de la Constitución Política de la República, que impide que la Administración intente desmejorar la situación del interesado como vía para prevenir que se revisen sus actos.¹⁷⁹

Debemos agregar en este punto que la doctrina nacional más autorizada ha hecho presente la relación existente entre el principio mencionado en el párrafo anterior y el de confianza legítima, debido a que en estos casos ella es plenamente aplicable, pero en el sentido inverso a la revocación del acto beneficioso, respecto del cual normalmente ella es abordada por los autores, pero aquí la confianza legítima tiene cabida debido a que, precisamente, el contribuyente espera un pronunciamiento respecto de su pretensión, por lo que el procedimiento no podría derivar en que el acto de gravamen sea sustituido por otro de mayor entidad, es decir, en estos casos estamos frente a una suerte prohibición de *reformatio in peius*.¹⁸⁰

¹⁷⁹Moraga Klenner (2010) pp. 225-226.

¹⁸⁰Bermúdez Soto (2005) pp. 83-105.

Por todo lo dicho, repugna a nuestro derecho que tras la dictación del acto administrativo el Servicio de Impuestos Internos trate de desmejorar la situación del contribuyente, porque ello es una vía encubierta para evitar que los contribuyentes accionen en contra de sus actos. Por ello, el juez tributario y aduanero estaría compelido a rechazar cualquier intento en ese sentido, para proteger el derecho constitucional de acción y petición y resguardar la confianza legítima en que la Administración se atendrá a sus propios actos sin intentar, de manera posterior a que éstos han sido impugnados, hacerlos más gravosos como un castigo encubierto dirigido a quienes recurren a la revisión judicial.

Otra consecuencia de lo indicado es que la resolución que resuelve la reposición presentada conforme al artículo 123 bis del Código Tributario jamás debería producir un perjuicio al recurrente, debido a que ella no puede alterar de manera alguna los fundamentos del acto repuesto estando, además, la Administración impedida de hacer más gravoso el acto. Por lo mismo, aquella resolución no es recurrible, debido a que al resolver la reposición del artículo 123 bis mencionado el Servicio de Impuestos Internos exclusivamente puede mejorar la situación del contribuyente, acogiendo en todo o en parte su reposición, por lo que, en derecho, ella no debería jamás causar perjuicios al interesado, debido a que de ser denegada en todo o en parte la petición, la causa del perjuicio que sufre el recurrente sigue siendo el acto repuesto.

Si la Administración violara los principios antes expuestos, modificando el acto repuesto para que sea más gravoso o alterando los fundamentos de él, ella solamente agregaría un elemento más que permitiría al juez, dejar sin efecto o anular el acto modificado por la reposición, siempre con el fin de declarar a favor del contribuyente el derecho cuya tutela se pide mediante el ejercicio de la respectiva acción.

Finalmente, es preciso agregar que el escrito de traslado no tiene por efecto modificar el acto reclamado, por lo mismo, si adolece de algún vicio, por ejemplo, la Administración no cumplió el deber de motivar el acto reclamado, como exige el derecho en consideración a que en *“toda actuación la Administración Pública debe actuar razonable, proporcionada y legalmente habilitada, por lo que la causa o motivo es un elemento que debe expresarse en toda clase de acto administrativo”*, *“frente a la inexistencia o error en los motivos del acto administrativo, en particular de los motivos de hecho, la resolución adolecerá de un vicio o exceso de poder y podrá ser tachada de arbitraria”*,¹⁸¹ los motivos que se puedan exponer en el escrito de reclamo pueden ser considerados si no se expresaron en el texto del acto reclamado, por lo mismo, el ámbito del contencioso-administrativo tributario se fija por la

¹⁸¹Bermúdez (2011) p. 119.

pretensión de la Administración contenida en el acto reclamado y por la pretensión del contribuyente contenida en su escrito de reclamo, los demás actos del proceso simplemente vienen a dar los elementos de juicio que intentan reforzar estas pretensiones, pero no pueden alterarlas.

Regresando a las características de este recurso de plena jurisdicción, lo previamente expuesto concuerda y explica tanto decisiones de nuestros tribunales superiores de justicia como el texto de la propia ley tributaria.

Así, en primer lugar, lo dicho nos permite entender los motivos por los cuales la Corte de Apelaciones de Rancagua recientemente acogió un reclamo tributario que pedía se declarara la nulidad de ciertas partidas de una liquidación, las que fueron, consecuentemente, invalidadas por la corte, lo cual no es más que la aplicación práctica de la doctrina de la Corte Suprema sobre el recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción al reclamo tributario, porque no declaró la nulidad *erga omnes*, como ocurriría en el caso del recurso de exceso de poder, entre nosotros normalmente llamado nulidad de derecho público, sino que solamente anuló las partidas con el objetivo de declarar el derecho del reclamante.¹⁸² Igualmente lo dicho sirve para poder comprender la decisión de la Corte Suprema de rechazar un recurso de casación en la forma en el que se buscaba que el juez tributario declarara la nulidad de derecho público de ciertos actos, para lo cual no está facultado, como hemos explicado, debido a que dicha nulidad produce efectos *erga omnes*, los que son impropios de un recurso de plena jurisdicción como lo es el procedimiento general de reclamaciones.¹⁸³

En segundo lugar, lo previamente expuesto explica el texto del artículo 136 del Código Tributario, tanto antiguo como nuevo, que respecto de las revisiones efectuadas fuera de los plazos de prescripción, ordena al juez disponer la “anulación o eliminación” de los respectivos rubros, en el antiguo artículo, de la liquidación, en el nuevo, del acto reclamado, por lo que incluso la Ley N° 20.322, amplió esta facultad al hacerla extensiva a todo acto reclamable mediante el procedimiento general de reclamaciones.

Por último, respecto de este punto podemos indicar que debido a que la acción del procedimiento general de reclamaciones no ha cambiado, si él fuera un recurso por exceso de poder o acción de nulidad, el director regional, actuando como juez tributario, habría debido limitar su actuación a declarar la nulidad de derecho público con efecto *erga omnes* del acto reclamado, sin jamás disponer devolución alguna en

¹⁸²Club Ecuestre Tejas Verdes con Servicio de Impuestos (2010).

¹⁸³Vargas y Vargas y Compañía Limitada contra Servicio de Impuestos Internos (2010).

sus fallos, y sabemos que eso atenta, en teoría y en la práctica, contra toda la lógica del referido procedimiento general de reclamaciones, tanto el vigente como el modificado que aún rige los procesos pendientes.

3.- ¿PUEDE EL JUEZ ORDENAR UNA AUDITORÍA Y ES ELLA RELEVANTE PARA SU FALLO?

Las direcciones regionales de la Región Metropolitana del Servicio de Impuestos Internos han sostenido que el procedimiento de reclamo no constituye una nueva auditoría y en vista que la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos le entrega a aquella institución las facultades de fiscalizar los tributos, el juez tributario y aduanero no podría pronunciarse sobre los efectos impositivos de los documentos acompañados válidamente por el contribuyente en su escrito de reclamo o de aquellos que sirven de prueba respecto de los hechos controvertidos sometidos a la jurisdicción del tribunal.

Al respecto, podemos ver que en el derecho comparado se ha discutido si el acto de determinación del impuesto es de naturaleza jurisdiccional, por lo que destacados autores sostenían que las administraciones tributarias ejercían una labor propiamente judicial al momento de efectuar el accertamiento del tributo. En contra de esa posición se sostuvo que la Administración se limitaba a la mera ejecución de lo ordenado por la ley y, en cambio, el tribunal decidía sobre la controversia que esa aplicación ocasionaba. Ambas posiciones coincidían en que la actividad jurisdiccional debía controlar el acto administrativo, pero jamás se sostuvo que el juez no puede revisar todo lo actuado en el proceso administrativo, sino, de hecho ante el postulado del profesor Dino Jarach que *“el único principio incommovible que debe mantenerse como piedra fundamental de nuestro ordenamiento institucional, es que no puede haber pronunciamiento administrativo en materia tributaria que no sea revisible por la justicia”* el gran jurista Ramón Valdés Costa explicó que ello *“es la consecuencia de un perfeccionamiento del Estado de derecho, cuya única finalidad es la de aplicar el derecho a los hechos de manera más adecuada a la realidad y al verdadero significado de las normas”*, por lo mismo, el acto administrativo de accertamiento del impuesto puede ser íntegramente revisado, junto con todos los elementos que le sirvieron de base.¹⁸⁴ Entre nosotros la doctrina ha dicho del accertamiento del tributo que es *“un acto declarativo que puede revestir la naturaleza jurídica de una confesión extrajudicial, si es el contribuyente quien la realiza, eventualmente un acto*

¹⁸⁴Para ambas citas ver Valdés Costa, Ramón (1992) pp. 279-287.

administrativo, si lo lleva a cabo el órgano de fiscalización, e incluso judicial cuando es un tribunal de justicia quien determina su cuantía”¹⁸⁵.

En vista de lo anterior, podemos observar que la postura de algunas direcciones regionales del Servicio de Impuestos Internos en el sentido que el juez no podría revisar la auditoría ni modificar la determinación de los impuestos revela un profundo desconocimiento del avance científico del derecho tributario y de las características de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Además, como adelantamos, en nuestro derecho el accertamiento del impuesto lo realiza por regla general el contribuyente, quien, según lo dispone el artículo 29 del Código Tributario, debe liquidar el impuesto que debe pagar al presentar la respectiva declaración de impuestos. Por lo que claramente no es un acto privativo del Servicio de Impuestos Internos en nuestro sistema tributario que se fundamenta sobre la autodeterminación del tributo por parte del contribuyente.

Por otro lado, el accertamiento del tributo corresponde a la realización de una serie de operaciones aritméticas que se sustentan en lo prescrito en la ley y en los diversos hechos, actos jurídicos y contratos que dan cuenta de las actividades del contribuyente durante el período en el que se debe determinar el impuesto, por lo que no estamos frente a ningún tipo de hecho cuyo conocimiento esté vedado al juez.

Sin perjuicio de lo dicho, es evidente que ante la interposición de una acción en contra de la Administración el juez no asumirá la actividad del servicio público cuyo acto es reclamado, pero, así como el juez que debe pronunciarse respecto de un error en un complejo procedimiento quirúrgico para resolver sobre una falta de servicio no realiza una prestación médica, el juez que revisa el resultado de una auditoría y los documentos ante él presentados para impugnar una liquidación o resolución, no está fiscalizando los impuestos, sino que se pronuncia sobre el asunto sometido a su jurisdicción, por lo demás, asesorado por profesionales expertos en auditorías tributarias. De esta forma, el resultado determinado en la auditoría efectuada por el organismo cuyo acto es reclamado, que sirve de fundamento a la resolución o a la liquidación del Servicio de Impuestos Internos, puede y debe ser revisado por el juez que debe fallar la controversia planteada por el contribuyente. Para ello, el juez debe pronunciarse sobre todas las pruebas acompañadas válidamente al proceso.

En este punto debemos agregar que la auditoría efectuada por un órgano de la Administración, como ha destacado la doctrina nacional, se rige de manera supletoria por la Ley N° 19.880, sobre bases de los procedimientos administrativos, por lo

¹⁸⁵Ver Altamirano Catalán y Muñoz Benavente (2006) p. 128.

mismo, está completamente sujeta a la revisión del tribunal, de esta forma, la fiscalización debe ser guiada por los principios de dicha ley, entre los que se encuentra el de contradictoriedad e imparcialidad, y los informes que los funcionarios fiscalizadores emitan dando cuenta de su auditoría no son vinculantes para el juez y no constituyen plena prueba, correspondiendo al juez ponderar su contenido de acuerdo a la sana crítica.¹⁸⁶ Más importante aún, la fiscalización está sujeta al principio de impugnabilidad del artículo 15 de la Ley N° 19.880, por lo que el juez está naturalmente facultado para revisarla completamente.

Como la auditoría y la fiscalización del Servicio de Impuestos Internos son partes del procedimiento administrativo que concluye con la dictación de la resolución o la liquidación reclamada, ellas pueden ser revisadas por el juez que conoce del reclamo. En este punto, debemos recordar que nuestra doctrina ha distinguido claramente entre la competencia administrativa, que en este caso corresponde a la aplicación y la fiscalización de los impuestos, de las facultades de control del ejercicio de aquella competencia,¹⁸⁷ distinción básica que parece escapar a los ojos de la Administración tributaria cuando sostiene que el juez no puede revisar la auditoría ni pronunciarse sobre los documentos acompañados. En el derecho francés, del cual es tributario nuestro derecho administrativo, desde el caso Blanco, el control jurisdiccional sólo ha aumentado, por lo que ante el estado de avance de la ciencia jurídica, es curioso que la Administración tributaria intente hacer retroceder el derecho, pretendiendo que sus actuaciones son prácticamente intocables actos de Estado.

Ahora, es interesante observar que ni en el procedimiento tributario antiguo ni en el nuevo existe propiamente una etapa de auditoría, lo cual se explica porque el procedimiento de reclamo es un procedimiento de revisión y control de la actuación de la Administración, por lo mismo, termina con una sentencia y no con una liquidación de impuestos. No debemos confundir el procedimiento administrativo que precede al acto reclamado del Servicio de Impuestos Internos con la revisión judicial de dicho procedimiento administrativo.

Sin perjuicio de lo dicho, todo el que tramitara alguna causa tributaria en el sistema antiguo está consciente que el juez ordenaba al departamento de fiscalización que había participado en el procedimiento administrativo que había dado origen al acto reclamado a pronunciarse respecto de los documentos acompañados por el contribuyente a su reclamo o acompañados por él durante el término probatorio. Así, entre las sentencias públicas en las que constan las órdenes de informar impartidas por

¹⁸⁶Ver Jara Schnettler y Maturana Miquel (2009) pp. 1-28.

¹⁸⁷Ver Colombo Campbell (2004) pp. 521-529.

los jueces a los funcionarios fiscalizadores podemos citar la del día 24 de agosto de 2012, dictada por la Corte de Apelaciones de San Miguel, recaída en la causa rol 535-2012, caratulada “Sociedad Maderera Fénix Limitada y otros con Fisco de Chile”, en cuyo considerando segundo dice: *“También se ordenó informar al fiscalizador actuante al tenor de los descargos formulados por la respectiva reclamante, requiriéndose la remisión de los antecedentes que se señalan”*, por lo que se ve que incluso los funcionarios fiscalizadores debían proporcionar las pruebas que tenían en su poder relacionada con el juicio.

En este punto debemos recordar que en el antiguo procedimiento tributario, el juez, conforme lo disponía el artículo 132 del Código tributario, podía solicitar la emisión de informes a los departamentos de fiscalización que habían estado a cargo de la respectiva auditoría. En la práctica, para emitir dichos informes se volvían a evaluar, por parte de los funcionarios informantes, los antecedentes, incluidos los nuevos, y era común que dichos informes recomendaran al juez que fuera aceptada la posición del contribuyente, en todo o en parte, cuando los documentos acompañados en el juicio acreditaban lo alegado en el reclamo. De hecho, esto llevaba a que, como se dijo en el Mensaje Presidencial del proyecto de ley que reformó nuestra justicia tributaria, *“en los reclamos de liquidaciones, los tribunales tributarios, aproximadamente en un 58% de los casos, han aceptado parcial o totalmente la posición del contribuyente”*.¹⁸⁸

En el nuevo procedimiento, el artículo 132 del Código Tributario establece en su inciso sexto la facultad de *“pedir oficios”* cuando requiera información pertinente sobre hechos materia del juicio *“debiendo señalarse específicamente el o los hechos sobre los cuales se pide el informe”*. De esta forma, el tribunal podría incluso solicitar un informe al fiscalizador que estuvo a cargo de la revisión administrativa, sin perjuicio que este informe se debería evacuar en un plazo que no exceda de 15 días, según lo dispone el inciso octavo del mencionado artículo.

Igualmente, el artículo 132 del código antes referido establece una limitación respecto de la prueba que se puede presentar en el juicio, en el caso de documentos que fueron solicitados *“determinada y específicamente”* al reclamante en la citación, y no se establece más la posibilidad de que el juez solicite informes al Servicio de Impuestos Internos. Sin embargo, como indicamos, la Ley Orgánica de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, dispone que el juez sea asesorado por contadores e ingenieros comerciales en sus fallos, por lo cual, esos funcionarios del tribunal deben dar su opinión autorizada respecto de los antecedentes nuevos que puedan ser admitidos en

¹⁸⁸Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (2009) p. 1097.

juicio debido a que no fueron requeridos en la forma prescrita por el artículo 132 mencionado.

Si la conclusión fuera la contraria y el tribunal tributario y aduanero no pudiera pronunciarse sobre el mérito y los efectos de la contabilidad, aquellos funcionarios carecerían de función que cumplir en él, lo que volvería inaplicable en la práctica el artículo 15 de la Ley Orgánica de los Tribunales Tributario y Aduaneros, porque los profesionales expertos deben asesorar a los jueces en sus funciones, y la principal función de los jueces es dictar la sentencia que resuelve el asunto sometido a su jurisdicción.

Debemos recordar que el juez tributario y aduanero, como juez del fondo, puede conocer de los hechos y del derecho, y las auditorías son hechos que sirven de fundamento al acto administrativo reclamado respecto del cual el tribunal se debe pronunciar, hechos que, por lo demás, deberían ejecutarse cumpliendo las normas de la Ley N° 19.880, lo cual puede y debe ser revisado por el juez.

Como acertadamente indica el profesor Massone Parodi, tanto el tribunal tributario y aduanero como las cortes de apelaciones son tribunales de mérito o de instancia, por lo que dentro de sus facultades está, precisamente, determinar los hechos relevantes para la decisión del asunto controvertido.¹⁸⁹ Si la tesis que sostiene que el procedimiento general de reclamaciones es un mero recurso de legalidad, similar al antiguo recurso de exceso de poder francés, fuera correcta, no estaríamos frente a un tribunal de mérito, y tanto el tribunal tributario y aduanero como las cortes de apelaciones serían, en esta materia, tribunales de derecho, incapacitados para realizar la principal labor que la ley les ha encomendado, la cual es determinar los hechos de la causa, conclusión que no puede ser sino rechazada.

Para cumplir con el mencionado deber, nuestros tribunales se encuentran en la necesidad de analizar todas las pruebas rendidas por las partes dentro del proceso, análisis que debe ser llevado a cabo en conformidad con las reglas de la sana crítica, aplicando únicamente las limitaciones expresamente contempladas en la ley, que son particularmente tres y todas ellas se encuentran en el nuevo texto del artículo 132 del Código Tributario. La primera, dice relación con el tipo de prueba requerida para acreditar ciertos hechos, por lo que si lo discutido es el efecto de un acto jurídico respecto del cual la ley exige una escritura pública, deberá entender producido el efecto solamente si se acredita la existencia de dicha escritura pública; la segunda restricción, recae sobre la apreciación de la contabilidad fidedigna, la cual debe ser ponderada preferentemente; la tercera, es la inadmisibilidad de los antecedentes que

¹⁸⁹Ver Massone Parodi (2010) pp. 5-6.

tenían una relación directa con el caso, que fueron pedidos expresamente mediante el acto administrativo de la citación, y no fueron aportados.

Es más, la indicación N° 106 del ejecutivo dio origen a la regla contenida en el artículo 132 del Código Tributario respecto del análisis de la contabilidad por parte del juez tributario y aduanero. Dicha indicación agregó nuevos incisos al artículo mencionado, de los cuales: *“El primero de ellos exige que la valoración de la prueba en la sentencia señale los medios mediante los cuales se da por acreditado cada uno de los hechos, de modo de contener el razonamiento utilizado para alcanzar las conclusiones a que llega el fallo”*, luego continúa: *“De acuerdo con el segundo, los actos o contratos solemnes sólo podrán ser acreditados por medio de la solemnidad prevista por el legislador. Del mismo modo, en aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, sólo se admitirá esta prueba”*.¹⁹⁰ Por lo mismo, la ley expresamente dispone que el juez se debe pronunciar sobre la contabilidad del reclamante, lo cual contradice la postura del Servicio de Impuestos Internos que al juez le estaría vedado analizarla.

Ahora, dentro de las facultades que la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros otorga a los jueces tributarios y aduaneros en su artículo 1° está la de resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes y disponer en sus fallos la devolución de impuestos, reajustes, multas, etc. Para ejercer su labor jurisdiccional, el juez tributario y aduanero puede ser asesorado, conforme lo dispone el artículo 15 de la referida ley, por profesionales expertos, que conforme lo dispone el inciso tercero del artículo 6 de la citada ley orgánica, son, preferentemente, abogados, contadores auditores e ingenieros comerciales. Debemos tener en cuenta que, tal como lo dispone el inciso 2° del artículo 22 y el artículo 24 del Código Civil, es necesario interpretar la ley teniendo en cuenta el contexto de la ley y otras leyes que traten de lo mismo, de esta forma, si expresamente la Ley Orgánica de los Tribunales Tributarios y Aduaneros dispone que el juez será asesorado en sus sentencias por auditores y economistas, dicha asesoría debe recaer sobre las pruebas presentadas por las partes.

Además, como vimos, no se ha alterado la acción del reclamante, y solamente se excluye la prueba que no fue presentada después que fue expresamente solicitada por el Servicio de Impuestos Internos en una citación en conformidad con lo dispuesto en el inciso 11 del artículo 132 del Código Tributario, además, la propia ley ordena que el juez se pronuncie sobre la contabilidad acompañada al proceso, y provee profesionales expertos del área contable y económica para que asesoren al juez en su sentencia.

¹⁹⁰Informe de la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento del Senado, del 4 de julio de 2008 en Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (2009) pp. 536.

Dicho todo lo anterior, solamente es posible concluir que salvo la restricción del inciso 11 del artículo 132 del Código Tributario, el juez puede revisar y debe pronunciarse respecto de toda la prueba aportada por las partes, pudiendo revisar, conforme a las reglas generales, la auditoría efectuada por el Servicio de Impuestos Internos, debido a que la fiscalización es parte del procedimiento administrativo que dio origen al acto reclamado que es sometido a su conocimiento.

Finalmente, es necesario indicar que ha circulado en muchos de los escritos de traslado de las direcciones regionales del Servicio de Impuestos Internos el texto del considerando vigésimo octavo de la sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco, del día 4 de julio de 2012, dictada en la causa RUC 11-9-0000124-1, RIT GR-08-00031-2011, caratulada “Agrícola La Hacienda con Servicio de Impuestos Internos”, en el cual se cita el Oficio N° 4-2012, del 4 de enero de 2012, de la Corte Suprema, particularmente donde dice: *“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”*. Sin perjuicio que la cita dice claramente que el tribunal, junto con la legalidad formal, se debe pronunciar sobre el fondo del asunto, la sentencia que sobre ella se fundamentó tiene algunos errores muy graves.

El principal de ellos es que se cita totalmente fuera de contexto el Oficio N° 4-2012, del 4 de enero de 2012, en el cual el supremo tribunal se pronuncia sobre el proyecto de ley interpretativo de los artículos 2° y 4° transitorios de la Ley N° 20.322, correspondiente al Boletín N° 8.025-07, proyecto que consiste en un artículo único que reza: *“Declárase, interpretando los artículos segundo y cuarto transitorios de la Ley N° 20.322, que en todos los casos en que, a la respectiva fecha de entrada en funciones de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, aún no se hayan iniciado los procesos jurisdiccionales respectivos mediante la interposición de las correspondientes reclamaciones, reclamos o denuncias, éstas serán de competencia de los aludidos Tribunales Tributarios y Aduaneros y se aplicará omnicomprendivamente el sistema orgánico y funcional reformado por las disposiciones permanentes de la Ley N° 20.322, incluidas las normas sobre plazo para su interposición”*.

Al citar solamente una parte del oficio pretendiendo que él se pronuncia sobre la revisión de los antecedentes contables y documentos presentados en el juicio, el mismo se ha descontextualizado totalmente, porque en el proyecto de ley que informa la Corte

Suprema no se discute la naturaleza del procedimiento, tampoco se discute cómo debe ser analizada la prueba rendida en el juicio, sino que la corte comenta exclusivamente cuál es el hecho que debe determinar el ámbito temporal de aplicación de la Ley Orgánica de los Tribunales Tributarios y Aduanero, particularmente, qué hechos lograrían dirimir si la jurisdicción corresponde a los antiguos tribunales tributarios o a los nuevos tribunales tributarios y aduaneros.

De esa forma, nuestro máximo tribunal plantea que para fijar la jurisdicción se podría tener en cuenta el hecho gravado o el acto administrativo, y pasa a concluir que es el acto administrativo el hecho relevante para fijar la referida jurisdicción, por lo que, sobre este último punto, se podría discutir la fecha de la notificación u otros hechos similares, pero no es relevante discutir respecto de la ocurrencia del hecho gravado para efectos de fijar la jurisdicción de uno u otro tribunal.

Ahora, para arrojar luz sobre la opinión entregada por el supremo tribunal, debemos necesariamente transcribir la cita completa de lo informado al Congreso por la corte, la cual, tras los saludos y la descripción breve del proyecto dijo:

“Tercero: Que de acuerdo a lo planteado en la moción, uno de los aspectos controvertidos sería resolver ‘qué órgano jurisdiccional debe conocer de las causas que no se hubieren iniciado con antelación a la fecha de entrada en funciones de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, correspondiendo a hechos suscitados con antelación a dicha data’. Se ha planteado la inquietud si lo anterior podría provocar problemas de constitucionalidad de la norma, por considerar que atenta contra la garantía constitucional del N° 3 del artículo 19 de la Constitución Política.

Respecto al hecho, éste puede entenderse establecido en relación a dos circunstancias ocurridas en épocas diferentes:

a) La ocurrencia de hecho gravado a los que se refiere la actuación impugnada.

b) La notificación del acto administrativo que determina la existencia de las diferencias impositivas.

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.

Resulta idóneo entender que el hecho a que se refiere la norma es aquél en que nace el acto impugnado en el proceso de reclamación, es decir, la notificación de la liquidación, giro, resolución o pago, de manera que el Tribunal debe existir a la época en que se practicó la referida notificación.

Cuarto: Que al respecto cabe señalar que el órgano competente para conocer de esas causas no podría ser otro que el Tribunal Tributario y Aduanero, que -por lo demás- ofrece mayores garantías a los contribuyentes.

Adicionalmente, la garantía constitucional aludida se refiere al establecimiento por la ley de los tribunales, más no a su instalación o entrada en vigencia efectiva.

En cuanto al segundo problema que la moción pretende solucionar -el plazo para deducir reclamación-, cabe señalar que si bien el artículo 24 de la Ley sobre Efecto Retroactivo de las Leyes establece que los términos que hubiesen empezado a correr se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación, por aplicación del principio del derecho al debido proceso, garantizado por el artículo 19 N° 3 de la Carta Fundamental, debiera priorizarse el plazo de 90 días que otorga la Ley N° 20.322.

Quinto: Que, en razón de lo anterior, y en mayor medida en lo que dice relación con el plazo antes señalado, esta Corte Suprema estima que resulta de utilidad la norma interpretativa sujeta a informe, por lo que corresponde informarla de manera favorable.”¹⁹¹

Como se observa de la cita completa de la opinión de la Corte Suprema, ella se refiere a cuál es el hecho que fija la competencia del tribunal tributario y aduanero, y qué elementos de aquel hecho se podrían en la práctica discutir, indicando al respecto que la jurisdicción la podría determinar el hecho gravado o el acto impugnado, para concluir que la competencia de debe fijar por el acto impugnado. Por lo que, en ningún momento nuestro supremo tribunal emite una opinión en relación con la naturaleza del procedimiento general de reclamaciones, ni lo hace respecto del análisis de las pruebas presentadas en el juicio, como pretende la sentencia del tribunal inferior que citó de

¹⁹¹Senado de la República (2011).

manera parcial y completamente descontextualizada el Oficio N° 4-2012, del 4 de enero de 2012.

Por otro lado, la Corte Suprema, si bien no informó favorablemente el proyecto sobre los nuevos tribunales tributarios y aduaneros, su informe, en ninguna parte, alteró la naturaleza del procedimiento general de reclamo, tal como la corte lo ha descrito cuando fue requerida su opinión: *“En segundo término, esta Corte estima que las disposiciones del nuevo artículo 132 del Código Tributario que sanciona el N° 21 del artículo 10 del proyecto, deberían imponer al Servicio de Impuestos Internos la obligación de allegar todos los antecedentes que obren en su poder en relación con el reclamo del contribuyente, en el plazo en que debe evacuar el traslado de esa reclamación, sin perjuicio de los informes de los funcionarios de esa repartición que contempla el inciso noveno del mismo precepto”*. Luego continuó: *“Esta Corte considera que, a su turno, la facultad de impetrar la medida cautelar de prohibir la celebración de actos y contratos sobre bienes o derechos específicos del contribuyente que ha deducido el reclamo, no tendría mayor fundamento, en la medida en que es el actor y no el demandado quien puede obtener tales medidas para asegurar su pretensión en juicio, al margen de que en el cobro ejecutivo de impuestos insolutos puedan utilizarse los mecanismos necesarios para asegurar su pago”*. Para concluir: *“Por último, en relación con esta materia, esta Corte puede hacer presente su criterio contrario a que las apelaciones de las sentencias de los tribunales tributarios, se tramiten en conformidad a las normas prescritas para los incidentes, según lo señala el nuevo artículo 143 del Código Tributario, sustituido por el N° 29 del artículo 10 del proyecto. En su opinión, la naturaleza y, eventualmente, la cuantía de los asuntos que serán objeto de esos recursos, justifica ampliamente que ellos se conozcan previa vista de la causa, para recibir las alegaciones que puedan hacer las partes”*.¹⁹²

De esta forma, nuestra Corte Suprema dejó claro que el Servicio de Impuestos Internos era parte del proceso, por lo mismo, sobre él recaen la carga probatoria de acreditar lo que alega y el juez, evidentemente, debe pronunciarse sobre todas las pruebas allegadas al proceso.

En definitiva, el procedimiento de reclamo activa la tutela judicial del acto administrativo del Servicio de Impuestos Internos y de todos los elementos de hecho y derecho que le sirven de fundamento, en consecuencia, el juez puede revisar la fiscalización o auditoría realizada por los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos y puede y debe pronunciarse respecto de todas las pruebas admisibles presentadas en el juicio, incluida la contabilidad del contribuyente, valorándolas de

¹⁹²Oficio de la Corte Suprema en Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (2009) p. 32.

acuerdo con las reglas de la sana crítica, aplicando las variaciones legales antes anotadas. Así lo dicho, ni siquiera es relevante que el juez no ordene que se realice una fiscalización, porque el objetivo del juicio no es determinar diferencias de impuestos, sino todo lo contrario, es resolver el reclamo presentado por el contribuyente que considera que un acto del servicio le resulta injurioso, por lo que tiene un interés actual comprometido en que sea revisado y dejado sin efecto por el juez, quien puede, como se indicó previamente, sustituir la decisión del Servicio de Impuestos Internos e incluso anular el acto con efecto relativo para declarar el derecho subjetivo que es objeto de la pretensión procesal del contribuyente.

4.- ¿REQUIERE LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS PRESENTADA DENTRO DE PLAZO EN UN FORMULARIO 22 DE UN ACTO ADMINISTRATIVO POSTERIOR DEL SII PARA QUE EL SERVICIO DE TESORERÍAS PROCEDA A DEVOLVER LO SOLICITADO?

Por último, otro de los argumentos esgrimidos por las direcciones regionales del Servicio de Impuestos Internos para intentar incluso negar que la sentencia del juez pueda tener los efectos buscados por quien recurre en busca de la tutela judicial es que los contribuyentes no tienen derecho a recibir sus devoluciones a menos que el Servicio así lo resuelva, por lo que incluso si el tribunal anulara la resolución que deniega una devolución, el contribuyente no tendría derecho a recibirla, debido a que necesitaría de un acto administrativo de la Administración que así lo dispusiera. Sin perjuicio que este argumento va en contra del texto expreso de la Ley Orgánica de los Tribunales Tributarios y Aduaneros previamente mencionado, de todas formas examinaremos la validez de este argumento, someteremos el mismo a un test de veracidad.

Si los contribuyentes no tuvieran derecho a recibir su devolución de impuestos, solicitada dentro de plazo en la declaración anual respectiva, en la práctica sería necesario que el Servicio de Impuestos Internos tramitara tantos procedimientos administrativos como declaraciones solicitando una devolución fueran presentadas. Estos procedimientos deberían sujetarse a las normas vigentes, particularmente a la Ley N° 19.880, por lo que deberían existir tantos expedientes y resoluciones de aceptación de las devoluciones, debidamente fundamentadas, como lo exige la referida ley, como número de solicitudes. Si se devolviera sin tramitar debidamente estas resoluciones, el acto mismo de la devolución sería ilegal y los funcionarios que no sometieron al procedimiento respectivo a los contribuyentes que habían solicitado las

devoluciones deberían ser sometidos a un sumario administrativo por haber abandonado sus deberes.

Como vemos, el argumento de las direcciones regionales en el sentido que el contribuyente no tiene derecho a su devolución a menos que así lo resuelva un acto administrativo del Servicio de Impuestos Internos está gravemente equivocado, y no sólo porque si semejante argumento fuera verdadero en este momento la responsabilidad administrativa de los funcionarios respectivos se vería seriamente cuestionada al no cumplir con el supuesto deber, sino que también porque en nuestra ley el contribuyente debe recibir su devolución a menos que exista un acto administrativo que disponga lo contrario, es decir, opera un verdadero silencio positivo, que tiene ciertas particularidades, porque, por ejemplo, en una revisión posterior se puede disponer la restitución si se comprueba que las sumas devueltas no procedían.

En los hechos, según lo informado por el propio Servicio de Impuestos Internos, se presentaron el año tributario 2012 una cantidad de 14.359 declaraciones de impuestos anuales solicitando en el código 167 una devolución por pérdida por utilidades absorbidas, pero solamente fueron observadas por los sistemas computacionales del Servicio de Impuestos Internos y, consecuentemente, sólo se realizó una revisión de 1.298 declaraciones,¹⁹³ por lo que 13.061 solicitudes de devolución efectuadas en declaraciones de impuestos anuales fueron devueltas por el Servicio de Tesorerías sin que existiera acto administrativo alguno legalmente tramitado por el Servicio de Impuestos Internos, por lo mismo, sin resolución que dispusiera las devoluciones.

Entonces, si no existe el deber de emitir un acto administrativo del Servicio de Impuestos Internos de manera previa a cada devolución del Servicio de Tesorerías, que de existir, sería un deber abandonado con el respectivo riesgo de sanciones aplicables a todos aquellos funcionarios en lo que recaería el imaginario deber de fiscalizar de manera previa todas las solicitudes de devoluciones presentadas dentro de plazo, ¿cómo se regula la devolución de impuestos solicitada en las declaraciones anuales? Bueno, la respuesta es simple, la Ley sobre Impuesto a la Renta y el Código Tributario establecen un sistema de silencio administrativo positivo para las devoluciones de impuestos, sistema que, por lo demás, es la única forma mediante la cual puede funcionar un sistema de autodeclaración como el nuestro.

Es sabido que la Ley N° 19.880 contiene una regla expresa de silencio negativo cuando el resultado es contrario al interés fiscal, sin embargo, dicha regla solamente aplica

¹⁹³Servicio de Impuestos Internos (2014).

ante la inexistencia de una regla específica. En vista de lo señalado, debemos revisar si existen reglas especiales que justifiquen los hechos antes descritos.

El artículo 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta ordena al Servicio de Tesorería devolver el monto que resulte de las operaciones aritméticas necesarias para calcular la devolución de impuestos, de esta manera, como es la ley quien ordena la devolución, y no acto administrativo alguno, es innecesario que la Contraloría General de la República tome razón de acto administrativo alguno del Servicio de Impuestos Internos que diga relación con las devoluciones de impuesto determinadas por el propio contribuyente en su declaración de impuestos anuales, sin importar su monto, tal como ha sido resuelto categóricamente por el organismo contralor.¹⁹⁴

Ahora, el artículo 59 del Código Tributario, por su parte, regula los plazos que deben durar las fiscalizaciones que el Servicio de Impuestos Internos pueda iniciar para devolver estas sumas, por lo que, si bien la devolución puede ser retrasada por estas revisiones, una vez que el Servicio de Impuestos Internos termina su revisión, no se emite ninguna resolución autorizando la devolución de una solicitud presentada dentro del plazo normal de la declaración de los impuestos anuales, porque la misma no es necesaria ya que es la ley quien la ordena.

Si las direcciones regionales tuvieran razón en lo que alegan, y el contribuyente no tuviera derecho a la devolución solicitada dentro de plazo a menos que la propia Administración tributaria así lo ordenara, la devolución de las 13.061 solicitudes del año tributario 2012, que no fueron precedidas de procedimiento administrativo alguno, serían ilegales, por lo que los funcionarios de las direcciones regionales en las cuales estaban domiciliados los contribuyentes que las recibieron estarían en una situación de riesgo extremo por, supuestamente, haber permitido que los contribuyentes se quedaran con fondos fiscales, debido a que no habrían tenido derecho alguno a recibir nada ante la ausencia de acto administrativo alguno que así lo determinara.

Como vemos, sostener que se requiere un acto administrativo para que proceda la devolución de impuestos solicitada dentro de plazo en la declaración anual de impuestos a la renta no resiste el más mínimo análisis, porque ese argumento va en contra de la letra de la ley, que por lo demás, si se modificara, en la práctica colapsaría tanto al Servicio de Impuestos Internos como a la Contraloría General de la República y pondría fin al sistema tributario de autodeclaración.

¹⁹⁴Ver Contraloría General de la República (2011, 2013).

5.- CONCLUSIONES

De todo lo expuesto es posible concluir que el procedimiento general de reclamaciones contemplado en el Título II del Libro Tercero del Código Tributario se debe clasificar dentro de los contencioso-administrativos de plena jurisdicción, siguiendo los criterios establecidos por nuestra Corte Suprema, particularmente, porque el reclamante pide al tribunal que se declare un derecho en su favor, lo que coincide con la exigencia que la ley impone al actor de tener un interés actual comprometido por el acto reclamado, interés que en este procedimiento es esencialmente pecuniario, además, los efectos de la sentencia que acoge el reclamo recaen sobre las partes y no producen efectos *erga omnes*.

El procedimiento general de reclamaciones no contempla una etapa de auditoría, ello ocurre debido a que la tutela judicial no tiene por objetivo concluir con una liquidación de impuestos, sino que su objetivo es determinar la corrección del accertamiento del impuesto realizado en un acto administrativo, para lo cual puede y debe conocer todos los hechos y actos del procedimiento administrativo que concluyó con la expedición del acto reclamado, lo que incluye la revisión judicial de la auditoría efectuada, para lo que el juez cuenta con la asesoría de profesionales expertos, por lo mismo, no es relevante para el fallo del juez tributario y aduanero que no se contemple una auditoría, porque la tutela judicial recae sobre todo el procedimiento administrativo que dio origen al acto sometido a la consideración del tribunal, que se inicia con la primera notificación y concluye con una liquidación, una resolución o un giro.

Por último, podemos concluir que en nuestro sistema de autodeclaración, la solicitud de devolución de impuestos, presentada dentro de plazo en el llamado formulario 22, no requiere de un acto administrativo posterior para proceder, porque ella es ordenada por la propia Ley sobre Impuesto a la Renta en su artículo 97, la cual dispone lisa y llanamente la devolución respectiva. De esta forma, la improcedencia de la devolución solicitada dentro de plazo conforme al artículo 97 mencionado, es la que debe ser expresamente declarada en un acto administrativo. Por lo demás, si la conclusión fuera la contraria, existiría una ilegalidad rampante respecto de todas las devoluciones efectuadas por el Servicio de Tesorerías en las que media solamente la presentación de la respectiva declaración anual de impuestos, devoluciones que se hacen sin ningún procedimiento administrativo gestionado por el Servicio de Impuestos Internos y, consecuentemente, sin resolución previa de aquella institución de la que pudiera tomar razón la Contraloría General de la República.

6.- BIBLIOGRAFÍA

Alli Aranguren, Juan-Cruz. (2008). *Los paradigmas de la legalidad y la justicia en el Derecho Administrativo francés*. Pamplona, Universidad de Navarra. pp. 802.

Altamirano Catalán, Marco & Muñoz Benavente, Felipe. (2006). *Derecho tributario parte general*. Santiago. Editorial LexisNexis. pp. 480.

Bermúdez Soto, Jorge. (2005). *El principio de confianza legítima en la actuación de la Administración como límite a la potestad invalidatoria*. Revista de Derecho (Valdivia), Vol. 18 (2), pp. 83-105. Disponible en: http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-09502005000200004&lng=en&tlng=es. 10.4067/S0718-09502005000200004 [fecha de consulta: 17 de enero de 2014].

Bermúdez Soto, Jorge. (2011). *Derecho administrativo general*. Santiago. Editorial Abeledo Perrot/Thomson Reuters. pp. 603.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (2009). *Historia de la Ley N° 20.322: Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera*. Disponible en: <http://www.leychile.cl/Navegar/scripts/obtienearchivo?id=recursoslegales/10221.3/497/1/HL20322.pdf> [fecha de consulta: 10 de febrero de 2014]

Bordalí Salamanca, Andrés. (2005). *Principios de una nueva justicia administrativa en Chile*. En Ferrada Bórquez, Juan Carlos (coord.), *La Justicia Administrativa*. Santiago. Editorial LexisNexis. pp. 341-381.

Colombo Campbell, Juan. (2004). *La competencia*. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. pp.657.

Contraloría General de la República. (2011). Dictamen N° 71.073, de 2011. Disponible en: <http://www.contraloria.cl/LegisJuri/DictamenesGeneralesMunicipales.nsf/FormImpresionDictamen?OpenForm&UNID=5DA5C28DAC99493E8425794A00690144> [fecha de consulta: 10 de febrero de 2014]

Contraloría General de la República. (2013). Dictamen N° 13.955, de 2013. Disponible en: <http://www.contraloria.cl/LegisJuri/DictamenesGeneralesMunicipales.nsf/FormImpresionDictamen?OpenForm&UNID=43A7012E17BA816F84257B21007219F6> [fecha de consulta: 10 de febrero de 2014]

Cordero, Eduardo. (2005). *La legitimación activa en el proceso contencioso-administrativo*. En Ferrada Bórquez, Juan Carlos (coord.), *La Justicia Administrativa*. Santiago. Editorial LexisNexis. pp. 383-416.

Ferrada Bórquez, Juan Carlos. (2011). *Los procesos administrativos en el Derecho chileno*. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, N° 36. pp. 251-277. Disponible en: http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-68512011000100007&lng=es&nrm=iso [fecha de consulta: 17 de enero de 2014].

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*. Revista de Derecho (Valdivia), 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 [fecha de consulta: 20 de enero de 2014].

Ferrada Bórquez, Juan Carlos. (2013). *Legitimación activa para demandar la nulidad de derecho público*. Revista de Derecho Administrativo, N° 8. pp. 111-127.

Jara Schnettler, Jaime & Maturana Miquel, Cristián. (2009). *Actas de fiscalización y debido procedimiento administrativo*. Revista de Derecho Administrativo, N° 3. pp. 1-28.

Jirón Vargas, Enrique; Mery Bravo, Sergio & Saric Paredes, Alejandro. (1959). *Lo contencioso-administrativo*. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. pp. 248.

Laferrière, Julien. (2007). *La jurisdicción administrativa en Francia*. En Rosado Pacheco, Santiago (coord.), *Modelos europeos de justicia contencioso-administrativa*. Madrid. Editorial Dykinson. pp. 209-212.

Massone Parodi, Pedro. (2010). *Tribunales y procedimientos tributarios*. Santiago. Editorial Abeledo Perrot / Legal Publishing. pp. 379.

Moraga Klenner, Claudio. (2010). *La actividad formal del Estado*. En *Tratado de derecho administrativo*. Tomo VII. Santiago. Editorial Abeledo Perrot/Legal Publishing. pp. 574.

Pierry Arrau, Pedro. (1976). *Otros aspectos de lo contencioso-administrativo*. En Oelkers et al., *Lo contencioso administrativo*. Valparaíso. Ediciones Universitarias de Valparaíso. pp. 37-47.

Pierry Arrau, 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> [fecha de consulta: 10 de febrero de 2014]

Pierry Arrau, Pedro. (2003). *Prescripción de la responsabilidad extracontractual del Estado. Situación actual de la jurisprudencia de la Corte Suprema*. En Revista de Derecho Consejo de Defensa del Estado, N° 10. Disponible en: <http://www.cde.cl/wps/wcm/connect/cde82685-8d6f-49ad-bb67-066dcb155197/2.pdf?MOD=AJPERES> [fecha de consulta: 10 de febrero de 2014]

Senado de la República. (2011). Tramitación de proyectos. Boletín N° 8.025-07. Disponible en: < <http://www.senado.cl> > [fecha de consulta: 10 de febrero de 2014]

Servicio de Impuestos Internos. Subdirección de Estudios. (2012). *Estimación de la evasión en el impuesto a la renta de las empresas serie 2003-2009*. Disponible en: http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/EstEvaIRPCEmpresas03_09_v20130326.pdf [fecha de consulta: 10 de febrero de 2014]

Servicio de Impuestos Internos. (2014). *Respuesta a la Solicitud de Información Ley 20.285 – SII Folio AE006W50005483*.

Silva Cimma, Enrique. (1994). *Derecho administrativo chileno y comparado. El control público*. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. pp. 237.

Valdés Costa, Ramón. (1992). *Instituciones de derecho tributario*. Buenos Aires, Editorial Depalma. pp. 513.

Zurita Rojas, Milenko. (2014). *El acto administrativo tributario*. Santiago. Editorial Libromar. pp. 455.

JURISPRUDENCIA CITADA

ABN Ambro Bank (Chile) con Servicios de Impuestos Internos (2011): Corte de Apelaciones de Santiago, 27 de enero de 2011 (nulidad de acto administrativo).

ABN Ambro Bank (Chile) con Servicios de Impuestos Internos (2013): Corte Suprema, 25 de marzo de 2013 (nulidad de acto administrativo).

Bruno Lagomarsino con SII, Dirección Regional Santiago Centro (2014): Primer Tribunal Tributario y Aduanero, 27 de febrero de 2014, (reclamo tributario) RIT GR-15-00424-2013.

Cominetti Infanti Claudia Cecilia con Servicio de Impuestos Internos, Dirección Regional Santiago Centro (2013): Primer Tribunal Tributario y Aduanero 12 de marzo de 2013, (reclamo tributario) RIT GR-15-00034-2013.

Club Ecuestre Tejas Verdes con Servicio de Impuestos (2010): Corte de Apelaciones de Rancagua, 3 de noviembre de 2010 (reclamo tributario) Legal Publishing CL/JUR/16926/2010; 46162.

Club Landa House Limitada con Servicio de Impuestos Internos XIV DR Stgo. Poniente (2013): Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, 10 de diciembre de 2013 (reclamo tributario) RIT GR-16-00012-2013.

Eyzaguirre Cid, Germán con Fisco de Chile (2007): Corte Suprema, 28 de junio de 2007 (acción de nulidad de derecho público) Legal Publishing CL/JUR/5954/2007; 36681.

Hotelera Somontur con Alcalde Subrogante de Chillán (2010): Corte Suprema, 19 de mayo de 2010 (reclamo de ilegalidad), Revista de Derecho Administrativo, N° 5, pp. 217-218.

Inmobiliaria José Jorquera e Hijo Limitada con Servicio de Impuestos Internos XIV DR Stgo. Poniente (2013): Segundo Tribunal Tributario y Aduanero, 3 de septiembre de 2013 (reclamo tributario) RIT GR-16-00120-2013.

Inmobiliaria Promash Limitada con I. Municipalidad de Quinta Normal (2013): Corte Suprema, 26 de noviembre de 2013 (reclamo de ilegalidad) Legal Publishing CL/JUR/2754/2013; 66835.

Inmobiliaria y Constructora Nexo S.A con Servicio de Impuestos Internos (2013): Primer Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, de 4 de marzo de 2013 (reclamo tributario) RIT GR-15-00229-2013.

Inversiones en Minerales Ltda. con Servicios de Impuestos Internos XIV DR Stgo. Poniente (2013): Corte de Apelaciones de Santiago, 5 de noviembre de 2013, (apelación) rol N° 33, de 2013.

Iván Harasic Cerri y otra con I. Municipalidad de Huechuraba (2013): Corte Suprema, 10 de septiembre de 2013 (reclamo de ilegalidad) Legal Publishing CL/JUR/2021/2013; 66167.

Jaime Lavín Mosquera con Subsecretario de Investigaciones (2003): Corte de Apelaciones de Santiago, 28 de marzo de 2003 (recurso de protección) rol 4.107, de 2002.

Municipalidad de Zapallar con Contraloría General de Valparaíso (2012): Corte Suprema, 3 de julio de 2012 (acción de protección) Legal Publishing CL/JUR/1254/2012; 61763.

Pavón Torres A. con Servicio de Impuestos Internos (2013): Primer Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, 26 de noviembre de 2013 (reclamo tributario) RIT GR-15-000044-2013.

Serra Telechea con SII, Dirección Regional Santiago Centro (2013): Primer Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, de 6 de noviembre de 2013 (recurso de protección) RIT GR-15-00079-2013.

Sociedad Asevertrans Limitada con Alcalde Suplente de la comuna de Arica (2008): Corte Suprema, 13 de agosto de 2008 (recurso de protección) rol 3204-2008.

Soc. de Servicios Integral Plaza e Hijos Ltda. con Servicio de Impuestos Internos (2012): Tribunal Tributario y Aduanero de Tarapacá, 31 de diciembre de 2012 (reclamo tributario) RUC 12-9-0000160-4, RIT GR-02-00014-2012.

Vargas y Vargas y Compañía Limitada contra Servicio de Impuestos Internos (2010): Corte Suprema, 23 de septiembre de 2010 (casación en el fondo) rol 5901, de 2008.