

ERRORES COMUNES EN LA TRAMITACIÓN EN LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS QUE IMPIDEN GANAR UN JUICIO

Claudio Albornoz Venegas

Abogado

Resolutor Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana
Magíster en Derecho Tributario Facultad de Derecho de la Universidad de Chile

Resumen: Este trabajo pretende ser una guía para los litigantes de los juicios tributarios y aduaneros, tanto para abogados, Servicio de Impuestos Internos y Servicio Nacional de Aduanas, y personas sin representación. Se enlistará y revisará brevemente qué errores, desde básicos a más complejos, se cometen desde el inicio al fin del juicio.

La idea principal es ofrecer herramientas para convencer al Tribunal Tributario y Aduanero de otorgar o denegar lo solicitado en el reclamo, de la existencia o inexistencia de un hecho, facilitando la labor del Tribunal a la hora de fallar.

Palabras claves: Acreditar, convencer, sana crítica, litigante, tribunal

1. INTRODUCCIÓN

Los Tribunales Tributarios y Aduaneros fueron creados mediante la dictación de la Ley N° 20.322 de 2009. De acuerdo a esta, en su Artículo 1°,

“Los Tribunales Tributarios y Aduaneros son órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes en el ejercicio de su ministerio, cuyas funciones, en el ámbito de su territorio, son:

1° Resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes, de conformidad al Libro Tercero del Código Tributario (reclamos en contra de liquidaciones, resoluciones, etc).¹

Cumpléndose este año 2019, 9 años desde que entró en vigencia los primeros Tribunales (Regiones de Arica y Parinacota, de Tarapacá, de Antofagasta, de Atacama), ha llegado el momento de evaluar el desempeño de los litigantes ante estos tribunales, con el fin de otorgar una herramienta que permita enfrentar esta justicia en un mejor pie, mejorando las chances de lograr una sentencia favorable.

Los objetivos de este trabajo son los siguientes:

1. Enumerar los errores más comunes de los litigantes ante los TTA², explicando el perjuicio que cada una de las partes sufre debido a sus propias faltas o negligencias.
2. Entregar herramientas que permitan a las partes, por un lado, mejorar sus chances de obtener lo solicitado y por otro, facilitar la labor del Tribunal.
3. Dar un paso más allá del mero cumplimiento procesal de las actuaciones de las partes, con el fin de convencer al Tribunal de la justicia de su pretensión.

2. ERRORES DE LOS RECLAMANTES

En primer lugar, los reclamantes deben tener presente que ellos deben convencer al Tribunal de su postura. La Administración no tiene esa carga, puesto que le

1 El artículo 1° de la Ley Orgánica Constitucional de los Tribunales Tributarios y Aduaneros describe los asuntos de su competencia.

2 TTA corresponde a la abreviación de Tribunales Tributarios y Aduaneros.

bastaría, simplemente, observar al Tribunal los errores del reclamo o medios probatorios de la reclamante. Por ende, es esencial para el éxito de su gestión, que facilite lo más posible, la tarea al Tribunal.

A continuación, se describirá los errores más comunes que cometen los reclamantes, dificultando una resolución a su favor, al complicar la tarea al Tribunal.

2.1 Omisión de acompañar el acto reclamado

Aunque se discute si el acto reclamado es un acto fundante del reclamo, recordamos que, siempre con el fin de convencer al Tribunal, tener a mano el acto en el cual el Servicio expone los elementos del hecho gravado es de suma importancia, en especial cuando el reclamo se basa mucho en lo que la Administración dijo o no dijo en la liquidación o resolución.

Otro motivo, que puede ser muy importante, es que en dicho acto el Servicio, de manera inadvertida, puede conceder hechos o montos, los cuales pueden favorecer al reclamante. Por ejemplo: el Servicio da lugar, en forma parcial, a una devolución por PPUA³, porque cuestiona algunas de las partidas del balance o de la RLI⁴. Esto significa que, indirectamente, el Servicio no niega, en primer lugar, la existencia de FUT⁵ o de mayor importancia aún, la necesidad de un gasto, sino solamente su acreditación. Por ende, dicho reclamante, ya en el TTA, no tendrá que acreditar que el gasto es necesario, sino solamente su efectividad.

2.2 Errores del libelo

2.2.1 Reclamar sin informar ni comprobar la fecha de notificación del acto reclamado

El reclamante usualmente comienza el reclamo indicando que se encuentra dentro de plazo, lo que es sencillo de determinar. Sin embargo, los reclamantes, cometen los siguientes errores:

- i. No indican la fecha en que fueron notificados del acto reclamado.
- ii. No indican el modo en el cual fueron notificados (para fijar el día de inicio de los 90 días de plazo)
- iii. No acompañan la notificación misma del acto reclamado.

3 PPUA corresponde a la abreviación de Pago Provisional por Utilidades Absorbidas.

4 RLI corresponde a la abreviación de Renta Líquida Imponible.

5 FUT corresponde a la abreviación de Fondo de Utilidad Tributaria.

La omisión de estos elementos impide al Tribunal un examen adecuado del cumplimiento del plazo. Se ha estimado, en la duda del cumplimiento del plazo para reclamar, que la notificación del acto reclamado es un acto fundante del reclamo, por lo cual, al no ser acompañado, se ha resuelto la improcedencia del reclamo.⁶

2.2.2 Inadecuada redacción de los hechos

Este es el principal error de los reclamantes, que se desglosa en varios defectos:

i. Acusar al Servicio de hacer mal su trabajo

Los TTA fueron creados para revisar las actuaciones del Servicio, pero no en un sentido disciplinario, sino de mérito jurídico. Esto, sin embargo, no parece ser comprendido por los reclamantes (ni por el Servicio como se verá), que invierten muchos esfuerzos y la mayoría de las páginas del reclamo en quejarse de la arbitrariedad del Servicio, dejando de explicar por qué y cómo es que el Tribunal debería darles la razón.⁷

ii. Creer que el Tribunal ya conoce los hechos

Los reclamantes hacen una narración de los hechos como si el Tribunal conociera los hechos, como si contara con la carpeta de fiscalización, por lo cual aquella suele ser incompleta, sucinta, con constantes referencias a la etapa de fiscalización, con fechas y trámites, que distraen al Tribunal del que debería ser el fondo: la pretensión de hecho y derecho respecto al hecho gravado que de acuerdo al Servicio se ha configurado.

6 Al respecto, las siguientes sentencias interlocutorias han presumido la fecha de notificación de la liquidación, ante la falta de antecedentes: GR-15-00100-2017 y GR-15-00107-2017.

7 Causa RIT GR-15-00097-2015 del Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, confirmada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, en la causa ROL TyA 256-2017, el Tribunal afirmó lo siguiente:

“Cuadragésimo segundo. ...la reclamante meramente indica que la fiscalizadora no revisó la documentación que le fue llevada y que el gasto se encuentra acreditado mediante la abundante documentación que presentará en la etapa probatoria.

Cuadragésimo tercero. Que, por lo tanto, el fundamento del rechazo de esta partida puede ser encontrado en los considerandos anteriores en que se indican las consecuencias de la falta de un relato convincente y completo de los hechos.”

En la causa RIT GR-15-00068-2015 del Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, confirmada en parte por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, en la causa ROL TyA 210-2017, se afirma que:

“Trigésimo octavo. Que debe recordarse, a la luz de lo analizado hasta ahora, que cuando el mensaje se refiere a hechos de la causa se refiere a aquellos que son objeto de los actos administrativos reclamados y no como ocasionalmente y también en autos, las partes pretenden justificar si la Administración revisó o no la documentación allí presentada.”

iii. Omisión de hechos de la causa

Usualmente el Servicio rechaza deducciones hechas al balance o la Renta Líquida Imponible, bajo la leyenda “no se acreditan”. Los reclamantes han identificado eso como necesidad de llevar a los Tribunales la documentación que respalda la operación, olvidando la explicación de la norma que permite dicha deducción y cómo los documentos presentados la acreditan.

Esto se observa reiteradamente en las causas de gastos: la liquidación agrega un gasto, por no haberse acreditado en la fiscalización, el cumplimiento de los requisitos del artículo 31 de la Ley de la Renta. La reacción del reclamante es atacar la “acusación” del Servicio, simplemente llevando “toda” la documentación. ¿Problema? Se omite la explicación de todos los requisitos del gasto, en especial, por qué son necesarios.

2.2.2.1 Prescindir de la contabilidad

En un sistema de auto declaración, los reclamantes deberían explicar al Tribunal todo el recorrido tributario de sus operaciones, lo que ciertamente incluye la contabilidad de las mismas. Es decir, el libelo debería señalar la fecha de la operación, y al mismo tiempo, indicar su ubicación en el libro diario, el libro mayor, libro de compras y ventas si son aplicables y el balance. Finalmente, debe acompañar estos instrumentos y sus respectivos comprobantes, en forma ordenada y de fácil comprensión y consulta al Tribunal.⁸

La realidad indica todo lo contrario. Los reclamos inician, como se ha dicho, con fuertes críticas a la actuación del Servicio, para a continuación argumentar por qué la decisión del Servicio debe dejarse sin efecto, pero sin acudir al trasfondo económico, contable y documental de la operación. En ocasiones el reclamante inclusive omite indicar cuál es su giro.

2.2.3 Inadecuada aplicación del derecho

- i. Falta de aplicación del derecho civil o comercial. Los reclamantes olvidan que las operaciones objeto de fiscalización son, en primer lugar, reguladas por el derecho común y que deben cumplir con dichas normas, antes que

⁸ Corte Suprema, Rol 312- 2009 y Corte de Apelaciones de Punta Arenas, Rol 5-2016, como dos de numerosos ejemplos.

el derecho tributario.⁹ Se extraña una argumentación más de fondo en ese sentido. Esto es importante, por ejemplo, cuando las reorganizaciones empresariales, reguladas por el derecho comercial, producen efectos tributarios. El reclamante debería ser capaz, más allá de su libertad de celebrar actos y contratos, que estos se encuentran fundamentados en los principios, costumbres y espíritu que rigen el derecho mercantil. Esto es más relevante cuando se ha legislado en forma tan detallada una norma que sanciona la elusión y la simulación.¹⁰

- ii. Los reclamantes se conforman con citar la norma aplicable a su caso y afirmar que cumplen los requisitos ahí establecidos, sin demostrar que ello es así mediante los elementos o etapas de interpretación del Código Civil. Especialmente grave en materia tributaria es la omisión de la intención del legislador ni se explica el motivo de los cambios que pudiera haber habido, puesto que las leyes impositivas son modificadas muy frecuentemente.¹¹

2.2.3.1 Falta de aplicación de jurisprudencia de los TTA

Los reclamantes no conocen los criterios que los TTA ya han establecido en su corta vida. Esto es un grave error, puesto que, por una parte, el reclamante pierde la oportunidad de facilitar su labor al Tribunal, que seguramente desconoce que otro Tribunal ya ha fallado en la materia que está resolviendo, y por otra, se deja de desarrollar la jurisprudencia como una de las fuentes del derecho.

9 Es decir, los contribuyentes deberían alegar y acreditar que los actos o contratos realizados cumplen con la ley y solo una vez zanjado ello, indicar al Tribunal cuál es la norma tributaria que debe aplicarse al caso.

10 Los artículos 4 ter y 4 quater del Código Tributario establecen, respecto al cumplimiento de las formas de los actos:

Artículo 4º ter: *“Los hechos impositivos contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas.”*

Artículo 4º quater: *“Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados.”*

11 En la causa RIT GR-15-00080-2016, el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana consideró lo siguiente:

“Decimosexto. Este sentenciador quiere dejar en claro que lo exigido en cuanto a narración de hechos y derecho es lo mínimo que se puede exigir, no solo a un reclamante que se acerca a la sede tributaria a buscar justicia, sino a cualquier contribuyente: simplemente indicar sus ingresos y gastos y que los acredite.”

También es interesante tener presente lo considerado por el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, en la causa RIT GR-15-00070-2016, al tener por no presentado el reclamo: *“Que la reclamante, en el escrito de 4 de agosto de 2016 no acredita la personería de don Nelson Estibill Mena (Artículo 125 N° 1 del Código Tributario) ni indica los fundamentos de hecho y derecho de la reclamación (Artículo 125 N° 2 del Código Tributario).”*

2.2.4 Solicitudes poco claras, sin concordancia con el relato o que el Tribunal no puede otorgar

Este error es muy habitual de los reclamantes que no cuentan con abogado, quienes solicitan que el Tribunal decrete que no existe deuda con el Servicio, que revise de nuevo la documentación, que corregir la declaración.

Sin embargo, también hay abogados que cometen el error de no solicitar “lo que en derecho corresponda”, en especial cuando hay varias partidas en análisis. La consecuencia de esto es que se arriesgan a un éxito o fracaso total, impidiendo que el juez falle parcialmente a favor del reclamante. Tampoco son muy utilizadas las peticiones en subsidio o se pide la nulidad del acto reclamado, no habiendo esta sido discutida.

Finalmente, muchos reclamantes solicitan condenación en costas, pero sin fundamentar los motivos por los cuales el Servicio debería ser condenado.

2.3 Errores en la acreditación de los hechos

La carga de la prueba es del reclamante. El Tribunal examinará la prueba de acuerdo a los criterios de la sana crítica, establecidos en el artículo 132 del Código Tributario. La concreción de estos principios abstractos es la presentación de antecedentes relacionados con los argumentos del reclamo y el análisis que el Tribunal hace de ellos. Por ende, la entrega de prueba debe ser relevante, ordenada, precisa y explicada. Debe recordarse que este no es un acto neutral, sino sumamente interesado, pues busca convencer al Tribunal de hechos que no ha visto por sí mismo o de razonamientos en los que no ha participado.

En este sentido, se han observado los siguientes errores en las presentaciones de los reclamantes:¹²

2.3.1 Pobre descripción de la documentación acompañada

Al presentar documentos al Tribunal, los reclamantes cometen los siguientes errores:

- i. Pobre singularización: es decir, acompañan “antecedentes probatorios”, sin nombrarlos uno a uno ni indica que lo acompañado son libros contables, balance, facturas, boletas o contratos.

12 La causa RIT: GR-15-00075-2016 del Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana es un buen ejemplo de los muchos errores que cometen los reclamantes en su reclamo.

- ii. Desorden: si los documentos son individualizados apropiadamente, no están en orden indicado en el escrito, dificultando la revisión del Tribunal.
- iii. Falta de distinción: superado lo anterior, los documentos son de difícil consulta si no se han separado los unos de los otros con el uso de banderillas numeradas u otro tipo de separadores o distintivos.
- iv. Cajas de mala calidad con poca información: cuando el volumen de prueba es mucho, se traen cajas al Tribunal. Si estas son de mala calidad, están rotas, no se pueden tomar y no identifican en su exterior claramente su contenido, la ponderación del juez se dificulta.

2.3.2 Omisión de indicar la utilidad y la importancia de los documentos acompañados

Asumiendo que el reclamante ha acompañado un listado ordenado de la documentación acompañada, un segundo error consiste en no indicar al Tribunal para qué los acompaña o qué está intentando probar.

2.3.3 Presentación de documentación innecesaria

Como se puede apreciar, la introducción de hechos es algo complejo. Si el reclamante hiciera todo lo anterior y lo que a continuación se indicará, no habría necesidad de presentar documentación, derechamente inútil, que no tiene relación con los hechos analizados por el Servicio o aquellos que el Tribunal ha recibido a prueba, que distrae al Tribunal de la verdaderamente relevante. Recordemos que el reclamante debería desear llamar la atención del Tribunal, de muchos otros asuntos que reclaman su tiempo. Por lo tanto, los antecedentes deben ser los estrictamente necesarios. En este caso, lo que abunda sí daña.

2.3.4 Múltiples presentaciones probatorias

Los casos tributarios suelen ser largos, en tiempo y en número de páginas. También enredados. En este sentido, es conveniente para el reclamante que la documentación sea presentada en una única ocasión, con el fin que el sentenciador la pueda consultar en forma sencilla. Una sola presentación bien hecha, fundamentada con lo indicado en este acápite, durante el término probatorio, que explique cómo se acreditan los hechos que se han recibido a prueba, será considerado al momento de examinar si la pretensión del reclamante ha sido probada o no, puesto que el Tribunal no invertirá tiempo en buscar el documento, sino que principalmente en estudiarlo y ponderarlo.

2.3.5 Desaprovechamiento o inutilidad de la prueba testimonial

La prueba testimonial no goza de una gran estima en el derecho, por varias razones: la parcialidad de los testigos, la pérdida de la memoria del registro del hecho, la influencia en los recuerdos, etc.

Lo anterior es aún más cierto en los juicios ante los TTA. En el caso del impuesto a la renta, por ejemplo, el Servicio usualmente fiscaliza con diferencia de 3 años las declaraciones de abril, que son referidas al año comercial anterior. Si a estos 4 años se suma que el Tribunal tomará entre 1 y 3 años en realizar la audiencia testimonial, cualquier testigo presentado podría estar prestando testimonio sobre hechos que ocurrieron hace incluso, 7 años.

A lo anterior, hay que añadir que las personas que más conocen sobre los hechos de la causa usualmente son personas que están bajo dependencia del reclamante, por lo cual su testimonio naturalmente será parcial.

En conclusión, la prueba testimonial es muy difícil para los reclamantes.

No obstante lo anterior, hay oportunidades en las cuales la declaración de testigos podría ser muy importante, como cuando se busca acreditar la adquisición de bienes que el Servicio ha cuestionado, la realización de servicios, la realidad de contratos de trabajo, entre otros. Los reclamantes, con frecuencia desaprovechan la ocasión de presentar a un tercero imparcial, con conocimiento de los hechos, para acreditar los hechos que fundamentan su pretensión.¹³

Es particularmente llamativa la falta de testimonios relevantes en las causas sancionatorias, en que la documentación no es tan importante y en la cual se genera espacio para oír a personas con conocimiento de los hechos que se imputan al reclamante, como la falta de boleta, factura, guía de despacho o la materialidad de una operación.

Finalmente, también llama la atención que muchos testigos apenas sepan a qué fueron convocados, tienen poco conocimiento de los hechos, a tal punto que muchas veces no conocen lo que el abogado de la reclamante les pregunta.

13 En la causa RIT GR-15-00081-2016, el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana estableció, al analizar la prueba de acuerdo al principio de gravedad de la sana crítica, lo siguiente:

“Decimoquinto. Gravedad: Solo una de los testigos dio cuenta del origen de su conocimiento de los hechos e indicó cifras. Sin embargo, no indicó qué documentos revisó, si estos coincidían entre sí ni tampoco si, como contadora que dijo ser, tuvo a la vista los comprobantes de los pagos de leasing o la suscripción de dicho contrato.”

2.3.6 Escrito de observaciones a la prueba de baja calidad

Este escrito, que la ley N° 21.039 de 2017 ahora establece expresamente¹⁴, hasta la fecha suele no ser más que una reiteración del reclamo, que no aporta nada respecto a la prueba. Los reclamantes solo suelen afirmar que “con la abundante prueba acompañada se prueban los hechos expuestos en el juicio, pero sin explicar al Tribunal el por qué.

En adición, como una expresión de la mala presentación de la prueba, los reclamantes no citan los documentos en forma apropiada, desperdiciando, además, la labor de foliación del Tribunal. Y si la prueba fue acompañada en cajas, tampoco se señala en qué caja, archivador o sección se encuentran los documentos importantes del caso.¹⁵

2.3.7 Omisión de análisis de la sana crítica

Hay una ignorancia muy grande sobre lo que significa la sana crítica como sistema de valoración de la prueba. Esto se plasma en la omisión absoluta de ella, tanto en los reclamos, presentaciones documentales, observaciones a la prueba, incluyendo escritos de apelación o de casación en el fondo.

Dos de las más importantes normas legales sobre valoración de prueba de acuerdo a la sana crítica, se observan en la Ley de Tribunales de Familia N° 19.968, que en su artículo 32 indica que:

Valoración de la prueba. Los jueces apreciarán la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica. En consecuencia, no podrán contradecir los principios de la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente afianzados. La sentencia deberá hacerse cargo en su fundamentación de toda la prueba rendida, incluso de aquella que hubiere desestimado, indicando en tal caso las razones tenidas en cuenta para hacerlo.

14 Artículo 132 inciso 17°: “Vencido el término de prueba, y dentro de los diez días siguientes, las partes podrán hacer por escrito las observaciones que el examen de la prueba les sugiera.”

15 En la causa RIT GR-15-00182-2014, el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana consideró (70°) que:

“La cuenta 5302002, correspondiente a INTERESES POR FACTORING, puesto que la documentación acompañada en el archivador 31 no alcanza el estándar básico de acreditación exigido y que la misma reclamante ha cumplido en otras partidas: la presentación de una factura. Los documentos informales, meras comunicaciones privadas entre la empresa y sus acreedores, es insuficiente para demostrar, primero, la existencia del interés y segundo, su pago.”

Un análisis similar se puede encontrar en la sentencia de la causa RIT GR-15-00237-2013.

La valoración de la prueba en la sentencia requerirá el señalamiento de los medios de prueba mediante los cuales se dieron por acreditados cada uno de los hechos, de modo de contener el razonamiento utilizado para alcanzar las conclusiones a que llegare la sentencia.

Del mismo modo, el Nuevo Código Procesal Penal, que señala en el artículo 297:

Valoración de la prueba. Los tribunales apreciarán la prueba con libertad, pero no podrán contradecir los principios de la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente afianzados.

La valoración de la prueba en la sentencia requerirá el señalamiento del o de los medios de prueba mediante los cuales se dieron por acreditados cada uno de los hechos y circunstancias que se dieron por probados...¹⁶

¿Qué se entiende, entonces, por sana crítica? De acuerdo a Couture¹⁷, las reglas de la sana crítica son las reglas del correcto entendimiento humano; contingentes y variables con relación a la experiencia del tiempo y del lugar; pero estables y permanentes en cuanto a los principios lógicos en que debe apoyarse la sentencia. Un intermedio entre la prueba legal y la libre convicción, sin la excesiva rigidez de la primera (que aún se aplica en los procedimientos civiles) y sin la excesiva incertidumbre de la última (propia de United States Tax Court), configura una feliz fórmula de regular la actividad intelectual del juez frente a la prueba.

Concluye Joel González Castillo con los elementos que componen la sana crítica:

- i. la lógica con sus principios de identidad, de contradicción, de razón suficiente y del tercero excluido.
- ii. las máximas de experiencia o “reglas de la vida”, a las que el juzgador consciente o inconscientemente recurre.
- iii. los conocimientos científicamente afianzados.
- iv. la obligación de fundamentar la sentencia.

16 GONZÁLEZ CASTILLO, Joel. 2006. *La fundamentación de las sentencias y la sana crítica*. Revista Chilena de Derecho, vol. 33, 93-107. El autor señala dos cosas de importancia: Primero, tiene la osadía de indicar que el sistema de prueba legal tiene los días contados y segundo, enumera una gran cantidad de normas en las cuales el legislador ha establecido la sana crítica como sistema de valoración.

17 Citado por GONZÁLEZ CASTILLO, Ibidem 2.

Volviendo al tema de este trabajo, cual es, los errores de las partes para convencer al juez de sus pretensiones, los reclamantes no analizan su prueba a la luz de la sana crítica. No realizan estudio alguno respecto a lo que el Código Tributario indica expresamente en el artículo 132 respecto a la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas. Tampoco indican las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales el Tribunal debe asignar valor o desestimar la prueba presentada. Esto último denota una gran desidia, puesto que el Código Tributario ordena al juez expresar estas últimas razones en su sentencia. La consecuencia normal para los reclamantes es que el juez no se convenza de los hechos presentados, por lo cual no se dé lugar a la reclamación.

3. ERRORES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

3.1 Errores del libelo

3.1.1 Estructura obsoleta que no está destinada a convencer

La respuesta al reclamo, realizada por el Servicio, siempre comienza con un largo relato de lo ocurrido en la etapa administrativa, esté discutido o no, luego con una larga descripción de las facultades legales de fiscalización (en las cuales el servicio acusa al reclamante de no llevar la documentación solicitada), un resumen del reclamo y recién, después de todo lo anterior, los motivos por los cuales el reclamo es improcedente.

Esta estructura no convence al Tribunal, por lo cual no es útil.

- i. Sobre la etapa administrativa: El Servicio siente la necesidad de defenderse de los dichos del reclamante, que, como dijimos, muchas veces va a los TTA a acusarlo de haber hecho mal su trabajo. Tampoco el Servicio ha logrado explicar a los TTA por qué es relevante la identificación del plan de fiscalización, el nombre del fiscalizador, los documentos solicitados. Sin embargo, ahí están, en cada reclamo.¹⁸

18 En la causa RIT GR-15-00075-2016, como un ejemplo de muchas, el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana considera que los argumentos del Servicio son sumamente genéricos a la hora de solicitar la inadmisibilidad probatoria.

- ii. Facultades de fiscalización: Pareciera que los TTA ignoraran que la ley ha otorgado al Servicio herramientas para revisar las declaraciones de los contribuyentes, lo que es muy curioso, considerando que la mayoría de los jueces provienen de allí. Por ende, sin un sentido específico al caso en discusión, ¿es realmente necesario indicar al juez, en cada respuesta a los reclamos, sin ningún análisis, que la ley le otorga dichas facultades? Esto es aún peor cuando el Servicio transcribe grandes porciones de normativa, sin realizar ninguna interpretación sobre ellas.
- iii. Resumen del reclamo. Esto no es de utilidad para el Tribunal, el cual no debería fiarse de los dichos del Servicio sobre el reclamo.
- iv. Improcedencia del reclamo. Finalmente, luego de muchas páginas que no ayudaron en nada a convencer al Tribunal de la posición fiscal, se llega a las razones por las cuales el reclamo debe ser rechazado. Los errores específicos en esta parte serán analizados en un siguiente acápite.
- v. En conclusión, el Servicio debe revisar, con urgencia, qué está comunicando al Tribunal, con qué fin y argumentos, para que, como representante del Estado, realice una eficaz labor de convencimiento, no una labor de reiteración de cosas que, de tan sabidas, dejan de ser importantes.

3.1.2 Argumentos rechazados reiteradamente: El contribuyente no llevó toda la documentación

El Servicio tiene facultades de revisión, por lo cual solo basta con el rechazo en sede administrativa, el cual debe ser confirmado por el juez, confiando ciegamente en que el Servicio actuó bien. Esta teoría, de acuerdo a lo que se indica a continuación, no tiene asidero dentro de una justicia tributaria.

3.1.3 Argumentos rechazados reiteradamente: Los TTA no pueden constituir una nueva fase de auditoría

De acuerdo a esta teoría, rechazada una y otra vez por los Tribunales,

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

El SII señala que lo que corresponde revisar en la etapa jurisdiccional es la efectiva procedencia de una determinada actuación administrativa y establecer a su respecto la adecuada interpretación y valoración que ha de darse a los antecedentes

aportados por el contribuyente en la etapa de auditoría o de revisión desarrollada por el ente fiscalizador, en caso de existir discrepancia respecto del alcance y sentido que ha de darse a un determinado precepto legal, así como verificar que el proceso de fiscalización desarrollado ofrezca garantías de cumplimiento de los derechos del contribuyente y que las actuaciones emanadas del órgano fiscal en la instancia administrativa se encuentren debidamente motivadas y fundadas.¹⁹

Las razones por las cuales se ha rechazado este argumento son muchas:

El artículo 1° de la Ley N° 20,322 no restringe la competencia de los TTA. Esto tampoco tiene asidero en la historia de dicha ley.

El derecho a probar lo que el Servicio tuvo por no acreditado, es la piedra angular del debido proceso, garantizado en el artículo 19 N° 3 de la Constitución. Recordemos que el Servicio no está obligado, como el Tribunal, a fundamentar, de acuerdo a la sana crítica, los motivos por los cuales tiene un hecho por no acreditado. Eso no es necesario, mientras exista ese resguardo en la etapa judicial. Recordemos que el artículo 21 del Código Tributario pone la carga de la prueba sobre la veracidad de las declaraciones del contribuyente, mientras que el 132 indica la forma en que se ejerce la prueba en juicio y como debe el Tribunal, valorarla.

La mera indagación acerca de si, en la etapa administrativa se aportaron los antecedentes requeridos, sin resolver respecto al fondo de lo discutido sería, en consecuencia, contrario a derecho.

El legislador, al crear estos Tribunales, tuvo en mente que el acto reclamado fuera discutido a fondo, al tenor de lo señalado en el reclamo, lo contestado por el organismo reclamado, el mérito de las probanzas y la legalidad vigente aplicable al caso.

Esta teoría, además, quitaría el sentido al establecimiento de la exclusión de prueba del artículo 132 inciso 11 del Código Tributario. Si la ley limita la presentación de prueba en un caso específico, con requisitos muy exigentes, claramente lo hizo como una excepción a la regla general de la libertad probatoria.

Jurisprudencia: Corte de Apelaciones de Santiago, Rol TyA 18-2013, 1° TTA, RIT GR-15-00069-2014 (confirmada por la Corte en Rol TyA 22-2016), Rol TyA 84-2015, el cual indica lo siguiente:

19 BENAVIDES, Álvaro. 2015. *La procedencia de la nueva auditoría en el procedimiento general de reclamaciones*. CET de la Universidad de Chile, Revista de Estudios Tributarios N° 12/2015.

*Segundo: Que, trabada la litis²⁰ y por mandato del artículo 115 del Código Tributario, modificado por la Ley N° 20.322, los Tribunales Tributarios y Aduaneros son los llamados por el Ordenamiento Jurídico a dirimir las cuestiones —entre otras— promovidas por los contribuyentes por las decisiones adoptadas por el Servicio de Impuestos Internos, **debiendo hacerse cargo de las argumentaciones de las partes, la prueba rendida por las mismas en la fase correspondiente y las dispuestas por el tribunal, en la sentencia definitiva que culmina el proceso judicial, sin perjuicio de la apelación dispuesta por el legislador para quien resulte vencido.***

Corte Suprema, Rol 22827-14, citando el Rol 11461-2014:

5° Que por lo demás, este tribunal ya ha señalado que la sede jurisdiccional dista de ser una ‘segunda revisión’ de los antecedentes presentados a la administración, comprensión que se ve ratificada al analizar las disposiciones de excepción que coartan las posibilidades probatorias de las partes, sujetas previamente a la acreditación de precisos y determinados supuestos por parte de la administración, como lo es la contenida en el inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario.

No obstante lo indicado por el señor Benavides, que la competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros debe limitarse a una acción revisora, el Servicio tampoco compartía plenamente esta opinión, puesto que siempre rechazó que los Tribunales tuvieran competencia para conocer de la nulidad de derecho público de sus actos administrativos. Por lo tanto, si ambas teorías fueran ciertas, ¿cuál sería la labor de estos tribunales, si solo se dedicaran a confirmar los actos del Servicio?

Por si fuera poco, y para finalizar, la ley N° 21.039 de 2017 otorgó a los tribunales, además de la competencia, que siempre ha tenido, para analizar el fondo de las cuestiones tributarias, aquella de conocer la nulidad de los actos del Servicio de Impuestos Internos y el Servicio Nacional de Aduanas.

3.1.4 Complementar el acto reclamado

El Servicio, en su deseo de defender la actuación reclamada, usualmente utiliza argumentos, tanto de hecho como de derecho, que la liquidación, resolución o giro no incluyen. Esto se explica, en parte, porque dichos, en experiencia del autor, pueden ser escuetos, utilizando expresiones como “no acreditó tal hecho” y citas textuales de la ley.

20 La *litis*, como sinónimo de juicio, “se traba” o se inicia cuando el reclamado ha sido notificado del reclamo.

Este error es casi inevitable cuando el objeto del reclamo es una liquidación centralizada, mecanismo automático de fiscalización, que contienen, como fundamento, observaciones codificadas, como A05, A68 que pueden o no ir acompañadas por una pequeña glosa: “Remuneraciones”, “gasto no acreditado” o “subdeclaración de ingresos”, lo que no cumple con la exigencia administrativa de fundamentación de la decisión. Por lo tanto, es comprensible que el apoderado del Servicio desee explicar al Tribunal los hechos y el derecho que explican el acto reclamado.

3.1.5 Ofrecer medios probatorios

Usualmente, en un otrosí de la respuesta al reclamo, el Servicio indicará que se valdrá de todos los medios de prueba legales, incluyendo la prueba confesional (la cual nunca ha sido ejercida), la prueba pericial y la exhibición de documentos (a las cuales siempre se oponen). Esto genera dos comentarios: a) Es innecesario para cualquiera de las partes indicar que hará algo. El legislador establece el término probatorio para realizar la actividad probatoria, sin necesidad que sea enunciada. b) ¿Por qué el Servicio anuncia que se valdrá de algo que no piensa hacer? ¿Acaso no percibe que eso afecta su credibilidad?

3.1.6 Falta de autocrítica

Como todo órgano del Estado, el Servicio no está exento de cometer errores. Cuando esto sucede, considerando que se trata de un órgano del Estado, al servicio de la persona humana, se esperaría que este tomara acciones para remediar su conducta. Sin embargo, su actitud como litigante parece ser la de “no dar su brazo a torcer” y hemos podido presenciar cómo ha defendido actuaciones prescritas, liquidaciones mal notificadas o duplicadas, rechazo de gastos evidentes, e incluso vulneraciones de derechos.

Si la legislación ha creado el principio de oportunidad para las materias penales, que protegen bienes jurídicos más importantes que la suma de dinero perseguida mediante una liquidación, el Servicio debería, aplicando los principios ya mencionados, abrirse a la posibilidad de que el contribuyente pueda tener la razón, en especial cuando se trata de una situación muy evidente.

Consideramos que existiría un importante ahorro fiscal en trabajo judicial, si el Servicio se allanase a reclamos en que el contribuyente, sin lugar a dudas, tiene la razón. En la causa RIT VD-15-00087-2017²¹, el Servicio insistía en que el

21 Confirmada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago en los autos Rol TyA 380-2017.

contribuyente no estaba impedido de emitir facturas. El Tribunal observó por sí mismo que el impedimento era efectivo, pero el Servicio, lejos de admitir lo que el Tribunal constató, incluso apeló la sentencia definitiva.

También opinamos que, frente a cada sentencia en que el Servicio pierde, la respuesta automática no debiera ser la de apelar, sino que debiera haber un examen de mérito y pertinencia del recurso, lo que iría en su directo beneficio, si se instala en las Cortes de Apelaciones la idea que el Servicio apela solo cuando hay mérito para hacerlo y no porque “siempre lo hace, por instrucción”.

3.2 Errores en la tramitación del procedimiento

3.2.1 Negativa constante a ser oficiado

Los contribuyentes tienen el derecho a no presentar en más de una ocasión la documentación objeto de una fiscalización²². Ese derecho es aplicable a los Tribunales, quienes no pueden exigir, sino que deben facilitar, la disponibilidad, ante ellos, de los documentos que los reclamantes ya presentaron ante el Servicio en la etapa de fiscalización.

El Servicio, con frecuencia, se opone a que el expediente administrativo llegue al Tribunal, obstaculizando la prueba del reclamante, impidiendo que resuelva la carga del artículo 21 del Código Tributario ya mencionada.

Eso resulta sumamente llamativo, ya que, ¿es plausible imaginar que nunca sea pertinente solicitar el expediente administrativo? Si la reclamante, por ejemplo, ha presentado ante el Servicio, toda la documentación original pertinente a la fiscalización, ¿por qué motivo se debería obligar al contribuyente, que ya ejerció una importante actividad destinada a acreditar sus declaraciones, presente una copia de la misma documentación ya entregada en sede administrativa? Una recomendación para el Servicio, para demostrar al Tribunal su buena fe como litigante, podría ser, al responder el reclamo, la carpeta administrativa, con los documentos presentados por la reclamante en dicha etapa.

22 El artículo 8 bis del Código Tributario establece los siguientes derechos:

6° *Derecho a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener, una vez finalizado el caso, la devolución de los documentos originales aportados.*

8° *Derecho a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados.*

3.2.2 Negativa constante a los informes periciales

La misma actitud ya descrita respecto a los oficios tiene el Servicio respecto a la prueba pericial. Pese a que, al responder el reclamo, el Servicio señala que presentará prueba pericial, nunca lo hace y además se opone constantemente a que el reclamante lo haga, incluso en casos cuando el acto reclamado no señala con precisión cuáles fueron los motivos por los cuales se han rechazado los hechos presentados por el contribuyente en la etapa de fiscalización.

Esta prueba es especialmente relevante en causas en que el Servicio ha tomado muestras y no ha indicado un método de muestreo. En ese caso, si el reclamante solicita una pericia de un tercero, que analice cientos o miles de datos y documentos, claramente procede la prueba.

3.3 Errores en la acreditación de los hechos

3.3.1 Presentación de documentación innecesaria y reiterada

El Servicio trata de acreditar la mala conducta del contribuyente (defendiendo la justicia de su actuación, más que las pretensiones de fondo), presentando copias de las notificaciones, citaciones, hojas de observaciones, entre otros documentos. El Servicio suele presentar la citación y el acto reclamado, a pesar que el reclamante ya lo haya presentado.

Lo anterior no solo engruesa el expediente en forma innecesaria, sino que no contribuye en absoluto a destruir las pretensiones fácticas del reclamante. Un ejemplo de esto es la presentación, como medio de prueba, de un informe del fiscalizador que emitió el acto reclamado. ¿Cuál es el fin de presentar un escrito casi idéntico a la liquidación y también a la respuesta del reclamo? ¿Qué peso probatorio tiene una tercera afirmación, por parte del Servicio, de los mismos hechos y los artículos? Tampoco lo indica el Servicio al presentarlo.

Finalmente, tan grave como lo anterior, es la pobre actividad probatoria que el Servicio realiza cuando tiene la carga de la prueba, como lo sería acreditar una renta que ha presumido, o un ingreso que ha agregado a la declaración anual de impuestos. Recordemos que, si el artículo 21 del Código Tributario pone la carga al contribuyente, solo sobre sus declaraciones, el Servicio tendrá la carga de acreditar los hechos en las siguientes circunstancias:

- i. Presunciones de renta
- ii. Ingresos no declarados
- iii. Precios de mercado en tasaciones
- iv. Infracciones y delitos

3.3.2 Desaprovechamiento o inutilidad de la prueba testimonial

Los testigos del Servicio, casi en su totalidad, son sus propios funcionarios, comenzando por el fiscalizador que participó en el acto reclamado. Este funcionario usualmente repetirá lo indicado en el acto reclamado, en la respuesta al reclamo y en su propio informe, los cuales, reiteramos, son solo dichos del propio Servicio, los cuales no sirven para acreditar ningún hecho y aún más: deben ser ellos mismos acreditados por elementos externos.

Volviendo a la prueba de testigos, si bien los propios funcionarios de la Administración no son aptos para acreditar hechos, el Servicio podría citar terceros ajenos a las partes. Eso, porque el derecho tributario regula las consecuencias de los contratos de la vida diaria del comercio. En ese sentido, el reclamante será proveedor de alguien o bien tendrá, a su vez, proveedores de bienes o servicios, quienes podrían acreditar ante el Tribunal la efectividad de una compra o una prestación de servicios, su monto, explicar su necesidad, u otro acto que requiera acreditar.

3.3.3 Escrito de observaciones a la prueba de baja calidad

Este escrito no pasa de ser una reiteración del reclamo. No se analizan, ni en detalle ni en grupo, los documentos presentados por la reclamante, no se destacan errores, falta de conexión, no se critica la falta de legibilidad o las razones por las cuales la prueba es insuficiente para acreditar los hechos del juicio. Simplemente, afirma que “la prueba del reclamante no acredita la pérdida tributaria o el gasto”.

3.3.4 Omisión de análisis de la sana crítica

Finamente, y en relación con lo anterior, el Servicio omite, al observar la prueba, analizar las normas y principios de la sana crítica, de acuerdo a los cuales el Tribunal deberá fallar, cometiendo el mismo error que el reclamante, ya analizado anteriormente.

4. CONCLUSIONES

Es tiempo que las partes mejoren su litigación, enfocándola a lo que es de interés del Tribunal: las circunstancias que configuran el hecho gravado y el derecho aplicable a él, dejando de lado las acusaciones referidas a la etapa de fiscalización.

También hay oportunidades de mejorar en la manera en que se acreditan los hechos, tanto en la presentación de los documentos como en su pertinencia.

Hay espacio de mejora en la explicación del derecho, yendo más allá de la mera cita de la norma, aplicando todos los elementos de interpretación de ella e incorporando otras fuentes del derecho, como doctrina y jurisprudencia, tanto nacional como extranjera. Esta última puede ser decisiva, puesto que muchas de las instituciones incorporadas en las leyes tributarias tienen su origen en el derecho comparado.

Finalmente, se invita a los litigantes a hablar el lenguaje que el Código Tributario señala para la prueba: el análisis de los principios y normas de la sana crítica, lo que puede hacer la diferencia entre ganar y perder un juicio.

5. BIBLIOGRAFÍA

Ley Orgánica Constitucional de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, Ley N° 20.322.

Sentencias RIT GR-15-00237-2013, GR-15-00182-2014, GR-15-00097-2015, GR-15-00068-2015, GR-15-00070-2016, GR-15-00075-2016, GR-15-00080-2016, GR-15-00081-2016, GR-15-00100-2017 y GR-15-00107-2017 del Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana.

Sentencias de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, en la causa Roles TyA 210-2017, TyA 256-2017, TyA 380-2017.

Sentencia de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Punta Arenas, Rol 5-2016.

Sentencia de la Excelentísima Corte Suprema, Rol 312- 2009

BENAVIDES, Álvaro. 2015. *La procedencia de la nueva auditoría en el procedimiento general de reclamaciones*. CET de la Universidad de Chile, Revista de Estudios Tributarios N° 12/ 2015.

GONZÁLEZ CASTILLO, Joel. 2006. *La fundamentación de las sentencias y la sana crítica*. Revista Chilena de Derecho, vol. 33, 93-107.

MATURANA, Cristian. Separatas Juicio Ordinario Capítulo V, agosto 2009.