

NUEVA JUDICATURA TRIBUTARIA Y GARANTÍAS PROCESALES: consideraciones sobre su aplicación y vigencia. ¹

INTRODUCCION

En el año 2009, se dicta la ley que reforma la jurisdicción, competencia y procedimientos en materia tributaria en Chile.² La nueva ley crea tribunales independientes para resolver el conflicto tributario con la Administración, hasta ese entonces entregado al conocimiento del mismo organismo estatal, al menos en primera instancia. La ley también modifica el actual procedimiento general y crea un nuevo procedimiento de amparo de derechos fundamentales.

A continuación, examinamos la experiencia práctica de la nueva judicatura tributaria frente a garantías procesales relevantes, desde la perspectiva de la defensa de los contribuyentes, realizando las observaciones que ello nos merece.

En el derecho procesal existen garantías procesales para la evaluación cualitativa de todo procedimiento. Así, la existencia de un juez imparcial; el acceso a la justicia; la contradicción; la igualdad de partes y la publicidad, son indicados como relevantes para esta evaluación.

¹ Sergio Endress Gómez, abogado, Magíster en Derecho, sendress@eioabogados.cl. Artículo publicado en los Cuadernos de Extensión Jurídica, Universidad de Los Andes, 2015.

² Ley N° 20.322, de 27 de enero de 2009.

1. **JUDICATURA IMPARCIAL Y TECNICAMENTE CALIFICADA.** Considerando las garantías procesales de todo procedimiento, el estatuto legal de la nueva judicatura cumple la exigencia de imparcialidad, independencia e inamovilidad exigida para el ejercicio de la potestad jurisdiccional.³

Parece necesario que un tribunal especializado como los tributarios, posean la cantidad idónea de personal para desarrollar su labor.

De acuerdo a los antecedentes recabados, en algunas regiones, la dotación de los Tribunales fue sobrestimada.⁴ En el año 2012, se presentó un proyecto de ley para reducir la planta de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (en adelante "TTA"), de acuerdo a las cifras divulgadas por el Ministerio de Hacienda con el objeto de justificarlo. El proyecto de ley, no prosperó para la zona central (Santiago, Rancagua y Valparaíso) pero, en la práctica, el Ministerio de Hacienda ha postergado de facto la implementación de las dotaciones de funcionarios titulares en Santiago, Rancagua y Valparaíso.⁵

³ Sobre la Unidad Administradora de los TTA, dependiente del Ministerio de Hacienda, se mantiene la objeción de independencia, según el Presidente de la Asociación Gremial de Magistrados de los Tribunales Tributarios y Aduaneros de Chile, señor Cesar Verdugo, que manifestó: "Recordó que la introducción de las UATTA fue ampliamente cuestionada por diversos parlamentarios cuando se discutía el proyecto, pues consideraron que su presencia al interior de los nuevos juzgados representaba una intromisión indebida de la Administración en la nueva judicatura, y que desconocía la adecuada autonomía de estos tribunales. Manifestó que los temores de intromisión planteados durante la discusión de la ley se han materializado. Sobre el punto, manifestó que los tribunales tributario y aduaneros no han contado con el soporte material necesario para cumplir con sus labores, ha existido una presión constante por generar sentencias en el menor tiempo posible, e incluso se han presentado conflictos entre el Jefe de la Unidad y los jueces, que han desembocado en litigios disciplinarios que han sido conocidos, por ejemplo, por la Ilustre Corte de Apelaciones del Maule. Indicó que la práctica de esa Unidad se ha orientado a mantener un tutelaje permanente para encausar, de alguna forma, el funcionamiento interno de los tribunales tributarios y aduaneros, de forma tal que su funcionamiento no afecte la recaudación fiscal. Expresó que esta conducta no tiene en cuenta que cerca del 97% de los ingresos tributarios son voluntariamente erogados por los contribuyentes, y sólo el 3% restante proviene de condenas impuestas por los tribunales tributarios y aduaneros. ". Debate Legislativo Ley N° 20.752, página 34, año 2012, y agregó "Al explicar el menor número de causas que se han iniciado en estos tribunales indicó que ello puede deberse a distintos factores, ninguno de los cuales es atribuible los tribunales sino que a decisiones de la propia Administración. Para explicar lo anterior, señaló, a modo de ejemplo, que ha existido una pobre difusión de esta reforma por parte del Ejecutivo; una significativa disminución de las acciones de la Administración Tributaria que ha sido más cautelosa en sus acciones de fiscalización; el uso intensivo de la reconsideración administrativa y el otorgamiento de condonaciones para evitar llegar a juicios; el temor de los contribuyentes de litigar contra la Administración Tributaria y Aduanera, que se ha reforzado con nuevos abogados para litigar contra los contribuyentes, y las regulaciones administrativas que coartan o inhiben el ejercicio del derecho a reclamo de los contribuyentes. Observó que actualmente el Servicio de Impuestos Internos sólo inicia causas en casos seleccionados y de éxito casi asegurado. Agregó que a pesar de lo anterior, pueden aumentar el número de causas si en el futuro se implementen nuevamente planes masivos de fiscalización." Debate Legislativo Ley N° 20.752, Historia de la Ley, preparada por la Biblioteca del Congreso Nacional, página 34, año 2012.

⁴ Según la presentación del Subsecretario de Hacienda al Congreso en el año 2012, las siguientes regiones debían conocer de la siguiente cantidad de causas por funcionario, y en la realidad han conocido de las siguientes: Región de Arica 100/5; Tarapacá 8/114; Antofagasta 135/5; Atacama 56/2; Coquimbo 159/11; Maule 149/8; Biobío 250/12; Araucanía 183/16; Los Ríos 56/5; Los Lagos 93/5; Aysen 44/2; Magallanes 70/2.

⁵ En relación a la propuesta original de reducción de personal en Santiago, Valparaíso y Rancagua, se señalaba que el número de cargos de planta se reducía, en la Región Metropolitana, de 46 a 26 personas. En los tribunales de Valparaíso y Rancagua, ellos decrecen de 14 a 8, y de 6 a 5, respectivamente. Debate Legislativo Ley N° 20.752, Historia de la Ley, preparada por la Biblioteca del Congreso Nacional, página 25, año 2012. Sobre el tema, el señor Presidente de la Comisión ofreció la palabra al Juez Titular del Tribunal Tributario y Aduanero de la XVª región, señor Jorge Pohlhammer, quien expresó que la distribución territorial de los contribuyentes para el año 2011 muestra que las regiones de Valparaíso, Metropolitana y del Libertador Bernardo O'Higgins agrupa el porcentaje más alto de reclamos a nivel nacional, tal como se observa en los siguientes cuadro. Debate Legislativo Ley N° 20.752, Historia de la Ley, preparada por la Biblioteca del Congreso Nacional, página 37, año 2012. Probablemente por estas consideraciones, el Subsecretario "Señaló que para solucionar la diferencia, el Ejecutivo se compromete a presentar una indicación en la Comisión de Hacienda que mantenga los elementos del proyecto que no han generado problemas, excluyendo las modificaciones que se refieren a la disminución del personal de los tribunales tributarios y aduaneros que deben entrar en funciones en las Regiones de Valparaíso, del Libertador Bernardo O'Higgins y Metropolitana." Debate Legislativo Ley N° 20.752, Historia de la Ley, preparada por la Biblioteca del Congreso Nacional, página 39, año 2012.

En efecto, el nombramiento de jueces y funcionarios establecido en la ley, no se ha cumplido conforme el cronograma que la ley original señaló. Por un lado, los tribunales de Santiago no han sido provistos con todos los funcionarios asignados de acuerdo a la ley, al menos no en la calidad de planta.⁶ Los desafíos de la judicatura tributaria exigirían que todos los funcionarios adscritos a ella, puedan disfrutar de la calidad de planta, satisfaciendo los mayores estándares que ello pueda demandarles, según los objetivos originales de la reforma. Por otra parte, en el caso de los Tribunales de segunda instancia, para los cuales la ley señalaba relatores y ministros especializados, tampoco se han nombrado los ministros de estos, en todos los casos.⁷

No conocemos antecedentes o informes técnicos que sustenten la definición de los recursos humanos o materiales asignados a los TTA. De acuerdo a las solicitudes de información planteadas a la Unidad Administradora y al Ministerio de Hacienda, estos organismos indicaron que no contaban con dicha información, remitiéndonos a la Historia de la Ley respectiva.⁸ En el documento contenido en la “Historia de la Ley”,⁹ se cuenta con referencias a presentaciones en “power point” de funcionarios de gobierno, pero no existen al parecer estudios independientes para indagar sobre la demanda para fundamentar la reducción de plantas en los TTA, así como la eliminación de Salas especializadas en las Cortes de Apelaciones de Valparaíso, Concepción y San Miguel, y en general, para la reforma de la Ley N° 20.752.¹⁰

⁶ De acuerdo al sitio web de los TTA, los funcionarios a contrata designados en todo Chile ascienden a 40 personas, entre abogados, arquitectos, auditores y funcionarios administrativos. Especialmente importante es la constatación de un alto estándar en los requerimientos aplicados en la selección del personal de planta, conforme al mandato legal original, lo cual permitía fundamentar un nivel de excelencia frente a los desafíos que se enfrentaban.

⁸ En relación a la pregunta sobre la existencia de estudios de demanda u otros existentes para fundamentar la reducción de plantas en los TTA, así como la eliminación de Salas especializadas en causas Tributarias, la Unidad Administradora, a la cual el Ministerio de Hacienda remitió la consulta realizada, indicó: “no contamos con dicha información”. Ordinario N° 459, de 21 de octubre de 2014, emitido por el Jefe de la Unidad Administrador de los TTA.

⁹ Elaborado por la Biblioteca del Congreso Nacional, con los principales documentos de la tramitación del proyecto de ley en debate ante la Cámara de Diputados y el Senado.

¹⁰ Ordinario N° 459, de 21 de octubre de 2014, emitido por el Jefe de la Unidad Administrador de los TTA. De acuerdo al Mensaje de la Ley N° 20.752, que propone la reducción de plantas: “Si bien la implementación de la reforma ha sido exitosa, se ha detectado una sobre estimación del número de causas proyectada para los Tribunales Tributarios y Aduaneros, lo que determinó que las dotaciones de planta fueran mayores a las estrictamente necesarias. En efecto, respecto de los tribunales ya instalados a lo largo del país, el número de causas efectivamente ingresadas en los tres últimos años, ha sido sustancialmente menor a la estimada en el proyecto original. Respecto de los tribunales cuya instalación se encuentra pendiente, nuevas estimaciones hechas en 2012 indican que serán sustancialmente menos las causas que ingresarán al nuevo sistema que las estimadas originalmente al promoverse la ley N° 20.322. Por ejemplo, para la Región Metropolitana se estimó que el número de causas que ingresarían al nuevo sistema serían alrededor de 10.000 (sin considerar los juicios por reavalúos de bienes raíces de la serie no agrícola), cifra que contrasta con las nuevas estimaciones, las cuales indican que para el año 2013, las causas a ingresar en definitiva serían como máximo unas 1.500. Para evitar que el Fisco incurra en costos innecesarios, el presente proyecto de ley propone reducir el tamaño de las plantas de los Tribunales Tributarios y Aduaneros de Arica, Iquique, Copiapó, Santiago, Valparaíso, Rancagua, Talca, Concepción, Valdivia, Puerto Montt y Punta Arenas, conforme a las nuevas proyecciones realizadas. Adicionalmente, se contempla reemplazar las salas exclusivas creadas por la ley N° 20.322 en las Cortes de Apelaciones de San Miguel, Concepción y Valparaíso, por salas preferentes para el conocimiento de las causas tributarias, y realizar otros ajustes para concordar esta medida.” MENSAJE N° 038-360, octubre 26 de 2012. Ley N° 20.752, Modifica Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros, en materia de Plantas. Debate Legislativo Ley N° 20.752, Historia de la Ley, preparada por la Biblioteca del Congreso Nacional, página 7, año 2012. Respecto de la supresión de cargos, cuando queden vacantes, la Corte Suprema indica “Estima la Corte Suprema que la decisión anterior no parece oportuna, pues parece aconsejable, antes de adoptar una determinación en tal sentido, esperar a que la reforma tributaria se encuentre en vigencia en todo el territorio de la república, máxime cuando resta la Región Metropolitana, cuyos tribunales probablemente tengan la mayor carga de trabajo, y que no se hacen valer antecedentes estadísticos que lo justifiquen. Además, la experiencia demuestra que en un primer período la carga de trabajo es mínima, pero nada asegura que ello se mantenga en el futuro cuando los Tribunales Tributarios y Aduaneros estén plenamente operativos.” y en relación a las Salas especializadas, “Quinto: Que respecto de las salas especializadas que originalmente establecía la Ley N° 20.322 para las jurisdicciones de Valparaíso, Concepción, San Miguel y Santiago por tener mayor flujo de causas, el proyecto solamente deja la alternativa de sala especializada para la Corte de Santiago. El Tribunal Pleno considera conveniente que se adopte respecto de la Corte de Santiago el mismo criterio que el proyecto sigue respecto de la de Concepción, en el sentido que a una de sus salas se entregue el conocimiento preferente, y no exclusivo, de las cuestiones tributarias y aduaneras, de manera tal que si la carga de trabajo lo permite, esa sala pueda conocer también de asuntos de otra naturaleza.” 20 de noviembre de 2012, en oficio respuesta a requerimiento del Senado, en conformidad a lo dispuesto

De acuerdo a las estadísticas sobre ingresos de causas en la región metropolitana, elaboradas por la Unidad Administradora de los Tribunales (en adelante “ATTA”, como se han denominado), la cantidad más importante se concentra en el TTA Oriente.¹¹ Sobre este tema, en el año 2009, señalamos la conveniencia de establecer un solo Tribunal Tributario en Santiago, de composición colegiada, tal como existe en la judicatura penal, laboral y de familia.¹² Ello hubiera permitido el uso centralizado y más eficiente de los recursos humanos y materiales, así como el intercambio de las mejores prácticas en la tramitación de los juicios y en la fundamentación de las resoluciones.

Sobre este proceso de adecuación de la judicatura a la demanda real, cabe destacar la ausencia de proyecciones serias e independientes por parte del poder ejecutivo, así como de justificación técnica conocida en las decisiones implementadas para la contratación de personal en la zona central. Tampoco se han planteado incentivos para aquellas jurisdicciones con mayor responsabilidad y trabajo. Considerando el acuerdo democrático original, plasmado en la ley N° 20.322, nos parece inconveniente que las modificaciones a él, se realicen sin sustento técnico conocido y sin acuerdo legislativo.

Existen antecedentes para sostener que la especialización de la Corte de Apelaciones y de la Corte Suprema, sigue siendo necesaria: así lo sostuvo el proyecto original y es un consenso entre los especialistas.¹³

en el artículo 77 de la Constitución, en relación a lo señalado en el artículo 16 de la Ley N° 18.918, Orgánica Constitucional del Congreso Nacional. Debate Legislativo Ley N° 20.752, Historia de la Ley, preparada por la Biblioteca del Congreso Nacional, página 16 y ss., año 2012.

¹¹ “2.- Don Miguel Zamora Rendic, coordinador de políticas tributarias del Ministerio de Hacienda: Explicó que esta nueva distribución de las competencias había tenido una buena acogida de los jueces de la Región Metropolitana, toda vez que durante el tiempo que llevan instalados los tribunales, se había podido constatar que como consecuencia de la distribución territorial de las comunas y la asignación de competencia de los tribunales sobre los contribuyentes domiciliados en ellas, el Tercer Tribunal había concentrado el conocimiento de la mayor parte de las causas y el Cuarto Tribunal tenía un ingreso diez veces inferior al de este último.” Intervenciones recibidas por la Comisión de Constitución, Senado. Debate Legislativo Ley N° 20.752, Historia de la Ley, preparada por la Biblioteca del Congreso Nacional, página 177, año 2012.

¹² “Nuevo Tribunal Tributario: pensando en el futuro”, Manual de Consultas Tributarias, N° 384 de diciembre de 2009, página 15 y ss.

¹³ Según el Mensaje del Ejecutivo al proyecto de la ley N° 20.322, era necesario crear salas y tener ministros y relatores especializados porque “En efecto, un adecuado sistema de justicia tributaria requiere de instancias de revisión que garanticen con oportunidad y eficiencia los derechos del contribuyente. En la actualidad, las Cortes de Apelaciones cuentan con algunas limitaciones importantes para ejercer ese rol, por verse obligadas a resolver sobre materias de alta complejidad, sin contar con una especialización y un respaldo técnico adecuado.” Y agregaba “Precisamente estas son las carencias que la presente propuesta legislativa pretende resolver, a través del establecimiento de una judicatura tributaria de primera instancia que, manteniendo los actuales niveles de eficiencia, oportunidad y gratuidad, perfeccione sus limitaciones relativas, por una parte, a su independencia y, por otra, que las apelaciones de los fallos de primera instancia de los jueces tributarios, sean conocidas por una segunda instancia que cuente con un adecuado nivel de especialización y sean resueltas a través de un procedimiento expedito.” Mensaje N° 206-348, 19 de noviembre de 2002. En el mismo sentido, el Ministro de Justicia Teodoro Ribera, posteriormente señalaba respecto de las Salas de Corte: “La carga de trabajo no justifica su existencia”, y agregaba “el problema es que tenemos una importante dotación de 142 funcionarios a nivel nacional y que, efectivamente, hubo un error de cálculo en el trabajo que iban a tener estos tribunales”, explicó. Ese estudio lo hizo la Universidad Católica, según precisó al diario El Mercurio, “Gobierno busca reformular Tribunales Tributarios por alta capacidad ociosa, 2012. En el mismo sentido, el Presidente de la Asociación de Magistrados, Sergio Aparicio Vera, en relación a la creación de una Corte Tributaria especializada, señaló “ Hizo presente que en los análisis que efectúan las universidades o la academia de las sentencias que se publican en la página web del Servicio de Impuestos Internos, es posible encontrar fallos contradictorios emanados de distintas Cortes, aceptando, por ejemplo, algunos que la nulidad de derecho público sea conocida por los tribunales tributarios y aduaneros y otros no, todo lo cual genera falta de certeza jurídica. Debate Legislativo Ley N° 20.752, Historia de la Ley, preparada por la Biblioteca del Congreso Nacional, página 182, año 2012. En contra, Doña Paulina González Vergara, Jefa de la División Jurídica del Ministerio de Justicia, Respecto a lo que se había afirmado en cuanto a la necesidad de que existiera un tribunal de segunda instancia especializado, integrado por quienes hubieren sido jueces tributarios, dado que los integrantes de las Cortes actuales carecen de la experticia específica para tratar temas tributarios y aduaneros, señaló que dicha tendencia se encontraba en retirada en el derecho comparado y que se estimaba peligroso su establecimiento pues si se requiriera un nivel tan elevado de conocimientos específicos, podría sostenerse la necesidad de tener que contar, por ejemplo, con cortes especializadas en materia de responsabilidad médica o de la construcción. Explicó que frente a este tipo de requerimientos se había optado por impulsar el establecimiento de salas o tribunales integrados no solo por abogados

Al parecer, la retroalimentación técnica de tribunales superiores o la doctrina a los fallos de segunda instancia, es insuficiente o tardía, e impide mejorar y evaluar cualitativamente las decisiones jurisdiccionales. La creación de ministros, relatores o salas especializadas parece no haber satisfecho totalmente las necesidades de mayor fundamentación técnica y de mayor certeza en las controversias tributarias, que sí parece observarse en primera instancia. En el año 2009, indicábamos que era muy desafortunado que se haya eliminado en la ley, a instancias del Tribunal Constitucional, el ascenso de los jueces tributarios a segunda instancia, sin que se haya propuesto ninguna alternativa por el Gobierno.¹⁴

En otras áreas especializadas del contencioso especializado (libre competencia y ambiental) se observan soluciones distintas para la configuración de la segunda instancia, cuya aplicación quizás deba considerarse en el ámbito tributario.

En definitiva, se observa la ausencia de una política coherente y pública, de los recursos humanos y materiales destinados a los distintos tribunales del país, en lo referido a su provisión, calificación y

sino también por ingenieros, como sucedía en el caso del Panel de Expertos de la Ley General de Servicios Eléctricos y en el Tribunal de Defensa de la Libre Competencia. Señaló que en el ámbito procesal civil se había optado por fortalecer a los grupos de apoyo de los ministros de las cortes de apelaciones, ya que había casos en que cada ministro contaba con un equipo de abogados o de expertos en otras profesiones que les prestaban asesoría. No creía que el análisis de esta materia debiera darse únicamente en el aspecto tributario y aduanero, sino que también en otros que exigieran un cierto grado de experticia y en que podría faltar apoyo a los jueces de segunda instancia, materia que, en todo caso, debería tratarse en el contexto de la reforma procesal civil, al abordar la parte orgánica. Debate Legislativo Ley N° 20.752, Historia de la Ley, preparada por la Biblioteca del Congreso Nacional, ibidem. En relación a las Salas Especializadas en las Cortes de Apelaciones: Don Miguel Zamora Rendic, coordinador de políticas tributarias del Ministerio de Hacienda, en el punto 8, de su exposición señalaba: “Ante la consulta del diputado señor Burgos acerca de las razones que justifican las modificaciones que se introducen en el Código Orgánico de Tribunales y que incluyen la disminución de miembros de las Cortes de Valparaíso, San Miguel y Concepción como también de relatores, explicó que al dictarse la ley N° 20.322 se había esperado un incremento explosivo de causas tributarias para la Corte de Santiago y para las tres mencionadas, razón por la que se había dispuesto que tuvieran una sala de dedicación exclusiva a materias tributarias, debiendo las demás Cortes tener salas de conocimiento preferente. Como el aumento esperado no se produjo, se justifica la disminución que se propone. En el caso específico de la Corte de Concepción, la sala exclusiva había funcionado, en los hechos, desde dos años antes a la presentación de este proyecto, sólo como sala preferente, por lo que el proyecto no hacía otra cosa más que reconocer tal situación. En el caso de Santiago, como se esperaba una situación distinta, se mantuvo la sala exclusiva en la Corte.”, pero en el mismo debate, se dejó constancia que : “ Sobre este punto, el abogado señor Mery hizo presente que como consecuencia de no haberse producido el considerable aumento de ingresos que se esperaba en materia tributaria, la Corte Suprema había adoptado, dentro de sus facultades de gobierno judicial, una serie de medidas que hacían imposible cumplir con las modificaciones introducidas por la ley N° 20.322. En el caso específico de la undécima sala de la Corte de Apelaciones de Santiago, que debiera dedicarse exclusivamente a materias tributarias, sus tres ministros atendían, separadamente, uno a dictar sentencias en materia criminal, otro a causas de derechos humanos y, el tercero, a cargo de las causas de los exonerados. Por lo tanto, el propósito que se tuvo en vista para nombrarlos con un objetivo concreto, no se ha cumplido y la sala se ha conformado con los subrogantes que tienen dedicación exclusiva y por abogados integrantes.” Debate Legislativo Ley N° 20.752, Historia de la Ley, preparada por la Biblioteca del Congreso Nacional, página 180, año 2012 “Respecto de la Corte de Concepción que no obstante ser exclusiva, había funcionado sólo como sala preferente, siendo que la ley disponía que funcionara como exclusiva, Don Miguel Zamora Rendic, coordinador de políticas tributarias del Ministerio de Hacienda “señaló que se había interpretado que el carácter exclusivo no significaba que fuera excluyente de las demás materias de su competencia.” Debate Legislativo Ley N° 20.752, Historia de la Ley, preparada por la Biblioteca del Congreso Nacional, ibidem, año 2012. Esto, al parecer motivo al, Presidente de la Asociación Nacional de Magistrados Tributarios y Aduaneros de Chile (ANMTTACH), Don Sergio Vera Aparicio a señalar que “Podría también pensarse en la creación de una Corte Nacional Tributaria, orientada a unificar la jurisprudencia emanada de estos Tribunales a fin de que haya certeza jurídica y puedan los inversores mirar a Chile como una plataforma de inversión internacional hacia Latinoamérica.” Debate Legislativo Ley N° 20.752, Historia de la Ley, preparada por la Biblioteca del Congreso Nacional, página 184, año 2012.

¹⁴ Publicado en el Manual de Consultas Tributarias, Boletín N° 384, diciembre de 2009, página 15 y en el anuario tributario contenido en el Boletín N° 385, enero de 2010, página 128, Editorial Legal Publishing, hoy Thomson Reuters/ Abeledo Perrot.

nombramiento de sus integrantes, fundado en la efectiva responsabilidad y carga de trabajo, como asimismo, en la calidad y excelencia de su desempeño, todo ello con sustento técnico y legitimidad democrática.

2. **ACCESO A LA JUSTICIA.** En relación a la garantía de acceso a la justicia, definida como el derecho a interponer una pretensión de tutela ante los tribunales, con un recurso efectivo, podemos señalar lo que sigue.

Existió discusión sobre el plazo aplicable para interponer el reclamo tributario, respecto de actuaciones tributarias notificadas antes de la aplicación de la nueva jurisdicción, en cada región del país. Para algunos aplicaba el antiguo plazo de 60 días, o para otros, regía el nuevo de 90 días. La aplicación del plazo establecido en el texto anterior a la reforma procesal de sesenta días, en vez del nuevo plazo vigente de noventa días, ilustra la importancia de considerar, junto a los sólidos argumentos jurídicos que apoyaban esta última conclusión, la garantía procesal en la resolución del conflicto.

Existen antecedentes estadísticos que muestran una cantidad importante de acciones declaradas inadmisibles por los TTA.¹⁵ Parte de ello parece estar relacionado con la falta de preparación técnica de los abogados, y en otros casos, se ha sugerido que es el efecto de la sobrecarga de algunos tribunales, sobre todo en las inadmisibilidades fundadas en aspectos formales, sin sustento expreso en la ley. Si tal fuera el caso, dichas decisiones ilustran la adopción de posiciones interpretativas que parecen opuestas a la garantía que comentamos.

La reforma creó un procedimiento de amparo constitucional para el derecho de propiedad, no discriminación estatal y desarrollo de la actividad económica, de conocimiento de la nueva judicatura tributaria. Aunque la ley no lo señaló, existía el consenso entre los operadores respecto de la insuficiente protección de estos derechos, a través de la acción constitucional usual, que se interpone ante la Corte de Apelaciones. En la práctica, es posible detectar que el uso de dicha acción en la actualidad, es prácticamente inexistente.¹⁶

Como fundamentos del escaso uso de esta acción, están la ausencia de certificación de las actuaciones de los funcionarios del SII,¹⁷ la complejidad de las causales, la ausencia de información del contribuyente, el breve plazo de interposición, entre otros.

¹⁵ Para el segundo trimestre de 2013, fueron un 3 % del total de reclamos, el mismo porcentaje para el tercer trimestre y un 2 % para el cuarto trimestre de 2013, considerando incluso las causas en tramitación, las falladas y las ingresadas. En el segundo trimestre del 2013, según el sitio del TTA en la red, las causas por vulneración fueron menos del 10 % de los reclamos tributarios generales, y menos de un 2% si se incluyen los reclamos por tasación de bienes raíces. Considerando el ingreso de causas por procedimiento, del año 2013, el total de vulneraciones ascendió a un total de 46 amparos, de un total aduanero y tributario de 2.396 causas. Para el 2012, ingresaron 34 de un total de 546.

¹⁶ Ingresaron en 2013, según la estadística consolidada divulgada por la Unidad Administradora 41 causas por vulneración de derechos de un total de causas tributarias de 2290. En 2012, fueron 17 de un total de 433. Particularmente grave para la protección de los derechos de los contribuyentes, es que un Tribunal Tributario de Santiago haya decidido que la vulneración de derechos ocurridas en la actualidad, pero vinculada a actuaciones conocidas por los Directores Regionales en el sistema anterior, no son de su competencia, y esto, sin ni siquiera dar traslado a Impuestos Internos, como lo exige la ley en caso de "fundamento suficiente" y varios meses después de interpuesto, sentencia de 20 de febrero de 2014, RUC N° 13-9-0002300-0. Hernán Ulloa, nos indicaba respecto del Art 8° bis del Código Tributario en el año 2010, que tenía "tiene serios problemas de reiteración innecesaria de derechos y falta de sanción ante su incumplimiento..." Derechos de los Contribuyentes: Análisis Crítico del Artículo 8° bis del Código Tributario, en Noviembre de 2010, Taller de Memoria, Prof. S. Endress, (no publicado).

¹⁷ Recientemente, en noviembre de 2014, solicité el libro de sugerencias y reclamos en lo que era el Tribunal Tributario Santiago Oriente del SII, a funcionarios administrativos del mismo, con el objetivo de estampar precisamente una sugerencia de mejor servicio, respondiendo estos que no existía tal libro. En la Dirección Regional Santiago Sur, en agosto de 2014, se le indicaba a un contribuyente, en Fiscalización, que la funcionaria que debía atenderlo, por haber sido citado por escrito

Esta regulación debe ser reformada ampliando su plazo de interposición, incluyendo a organismos como Tesorería General de la República y a las Municipalidades, por la aplicación de impuestos municipales, y otorgando acreditaciones inmediatas de las actuaciones potencialmente lesivas para el contribuyente, para que realmente pueda cumplir el cometido definido legalmente.

En el ámbito del impuesto territorial, la regulación de las causales de impugnación en el procedimiento de reclamo de avalúos de bienes raíces, que limita en forma importante el derecho de defensa de los contribuyentes, ha sido controvertida por restringir indebidamente el derecho de acceso a la justicia que examinamos. Tampoco resulta clara la relación entre esta acción y el procedimiento general de reclamo. En fin, se observa una regulación al parecer inconsistente con la protección del acceso a la justicia que analizamos.¹⁸

Es también parte del ejercicio efectivo de un recurso, el que este sea decidido en un plazo breve. Al parecer no se han cumplido las expectativas ni plazos legales exigidos por el nuevo procedimiento tributario, ni conocemos ningún estudio de los plazos de la nueva justicia tributaria. La Unidad Administradora ha indicado que la información o estadística sobre dicha materia “es de dominio exclusivo y excluyente de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, órganos jurisdiccionales independientes y autónomos en su actuar.”¹⁹

En el derecho comparado, existe usualmente la obligación de agotar la vía administrativa, previo a la interposición de la vía judicial. La doctrina ha destacado que ello evita litigios y resulta más eficiente. En Chile, no existe esta obligación sino que ello es facultativo. En la actualidad existe la revisión administrativa antes del inicio del juicio (denominada reposición administrativa)²⁰ y puede intentarse esta revisión, si se desecha la impugnación judicial (transcurre el plazo, sin interponer el reclamo o se desiste de la misma controversia) a través de la anulación de actuaciones manifiestamente erradas. El transcurso del plazo para la revisión facultativa corre conjuntamente con el plazo para impugnar judicialmente la misma actuación, lo que puede comprometer la defensa del contribuyente en ciertos casos.²¹

para ello, se encontraba ese día enferma y el jefe de oficina se encontraba en un curso, por lo cual, sencillamente debía volver otro día. En la misma Dirección Regional, la funcionaria que fiscalizó al mismo contribuyente anterior, no dejó constancia de la concurrencia de éste al SII, ni de la documentación acompañada. El Jefe de grupo reafirmó que no existía ninguna constancia en el sistema computacional, sin que le indicara al contribuyente la opción de estampar un reclamo por dicha conducta, y sin sugerir tampoco la investigación de ello o la adopción de alguna medida disciplinaria frente al incumplimiento administrativo.

¹⁸ Existen fallos de los Tribunales Tributarios que fundamentan el análisis detenido y acucioso de los avalúos realizados por el SII, tanto desde el punto de vista de los derechos del contribuyente, como de las características específicas del inmueble que es objeto de tasación, sin que exista en todos los casos texto expreso en el artículo 149 del Código Tributario, así considerandos 19, 20 y 21 de la sentencia de nueve de junio de dos mil catorce, RUC N° 13-9-0000739-0, emitida por el TTA de Temuco; Considerando 5°, 6° y 7° de sentencia de fecha diecisiete de enero de dos mil catorce, RUC N° 13-9-0000580-2, dictada en el Primer TTA de Santiago, Santiago, “Moscovich Dubinovsky con SII, Dirección Regional Santiago Centro y finalmente, Considerando 13°, del RUC N° 13-9-0000614-9, de fecha 30 de Septiembre de 2013, emitida por el TTA de Arica y Parinacota.

¹⁹ *Ibidem*, consulta transparencia 2014. La ley N° 20.322 que creó esta Unidad Administradora, indica su función en el “Artículo 19.- Corresponderá a la Unidad Administradora la gestión administrativa de los Tribunales Tributarios y Aduaneros.” Al parecer, esta gestión no incluye la información sobre los plazos en que se expiden las actuaciones judiciales de los mismos tribunales ni el análisis de la demanda real o estimada de los mismos.

²⁰ De acuerdo a consultas conforme a la Ley de Transparencia, las solicitudes invocando el artículo 123 bis del Código Tributario fueron de 169 en 2011; 681 en 2012 y de 1,593 en 2013, habiéndose aceptado en el mismo periodo: 54 en 2011; 190 en 2012 y 239 en 2013.

²¹ En relación a las revisiones administrativas, y coincidiendo con un distinguido profesor de Derecho Tributario de Santiago, la posición del SII ha sido restringir al mínimo la aplicación de la RAV y judicializar gran número de controversias, desechando –al menos en el caso de la Dirección Regional de Santiago Oriente- la mayor parte de las solicitudes, fundado en la existencia de un procedimiento judicial en el cual el contribuyente puede hacer valer sus derechos, y que la RAV no es una nueva fiscalización, entre otros argumentos. No obstante, es posible constatar en algunas autoridades administrativas de otras regionales, un análisis más acucioso de los antecedentes. No existe control externo de la administración ni información alguna

En ordenamientos comparados, el acceso a la justicia exige la tutela por un profesional del Derecho. En la actual experiencia de la nueva judicatura, la presencia de abogados parece no garantizar debidamente el derecho a la defensa del contribuyente y, en algunos casos, los contribuyentes no cuentan con los recursos necesarios para solventar su defensa letrada.

Finalmente, resulta indudable la necesidad de avanzar en la total tramitación a distancia por vía telemática de estas causas, como medio para facilitar este acceso a la justicia.

En definitiva, se aprecian importantes aspectos que fortalecer en la protección de los contribuyentes.

AMPLITUD de la revisión, NULIDAD O PLENA JURISDICCION²²

Se ha discutido el alcance de la revisión que puede realizar el tribunal del acto administrativo reclamado. Para la Administración, el tribunal no podría revisar los hechos en que se funda la actuación administrativa, pues ello equivaldría a la realización de una “auditoría tributaria”, potestad que solamente corresponde al SII, en forma exclusiva y excluyente.

En otro ámbito más general, tampoco el Tribunal Tributario podría pronunciarse sobre la nulidad del acto administrativo, según la posición fiscal.

En ambos casos, no existe norma legal expresa que limite en alguna forma el ámbito de decisión del Tribunal Tributario, salvo en lo que se refiere a la inadmisibilidad probatoria. En relación a la posible “auditoría tributaria”, que desarrollaría el Tribunal, cabe señalar lo que sigue. Es consubstancial a cualquier Tribunal, el conocimiento de hechos y el derecho en las controversias entregadas a su decisión, por lo que se requiere norma en contrario para limitar a esta magistratura solamente al examen del derecho. Además, la exclusividad de la facultad de fiscalización no resulta controvertida cuando el tribunal examina los hechos, pues la apreciación y calificación de ellos, no se realiza en ejercicio de la potestad reglada de fiscalización, sino que en virtud del deber de inexcusabilidad y de búsqueda de la verdad de los enunciados fácticos de las partes, ineludible para establecer las obligaciones tributarias en el caso concreto. Ambas potestades públicas poseen naturaleza y finalidades muy diversas.

Respecto de la declaración de nulidad de las actuaciones, la jurisprudencia se ha mostrado dividida, sin que sea claro aún que posición prevalecerá.²³

que permita verificar o conocer los criterios aplicados en el caso específico ni la justicia de la revisión, cuando ella es favorable al contribuyente. Hace años (2006-2010), se debatió esta situación a propósito de los acuerdos alcanzados por el SII con contribuyentes en relación a pérdidas tributarias.

²²Véase la exposición “Nulidad de Derecho Público Tributaria”, de Germán Ruiz de la Maza, ante el ICHT, no publicada, en el sitio en la red de la última institución.

²³ Sobre el tema “El procedimiento judicial no constituye una nueva auditoría”, el SII cita en su favor los artículos 1° del DFL N° 7, de 30.09.1980, Ley Orgánica del SII; el artículo 1° del Código Tributario, los artículos 60 y 63 del CT en cuanto entregan al SII la facultad de fiscalizar, y las sentencias siguientes: TTA Temuco, Sociedad Agrícola La Hacienda con SII, considerando sexto. “... conviene aclarar que la presente es una instancia jurisdiccional de revisión de lo actuado por el órgano fiscalizador en la etapa administrativa de fiscalización, y no, como podría concluirse erradamente, una nueva instancia de auditoría de la situación tributaria del contribuyente, la cual por mandato legal solo puede ser establecida por el Servicio de Impuestos Internos a través de los medios de fiscalización establecidos en el libro I del Código Tributario”. Y el considerado vigésimo, “consecuentemente, no es plausible pretender que la etapa jurisdiccional se constituya en una nueva instancia de revisión o fiscalización, sin que previamente se acredite por el reclamante, en forma completa y fundada, cuales son los incumplimientos o infracciones en que ha incurrido el órgano fiscalizador que sirven de fundamento para revisar su actuación, considerando que se ha desarrollado una adecuada auditoría que se ve reflejada en actuaciones fundadas del órgano fiscal”. 4.7.2012, RUC N° 1-9-000124-1. El SII también cita en su favor “Soto Parra con SII”, RUC N° 12-9-0000336-4, de fecha 15.1.2013. y Farid Hasbún con SII, RUC N° 12-9-0000280-5, de fecha 1.3.2013. En el tema de la nulidad, véase Tribunal Tributario de Punta Arenas, RIT GR 09-00003-2012. citado por G. Ruiz de la Maza, nota anterior. Otro en el mismo

Nos parece que, atendido las normas legales vigentes, así como sólidos principios de derecho administrativo, deben ser los Tribunales a través de la interpretación sistemática, los que deberán establecer la posición final en la materia.

3. **CONTRADICCION Y BILATERALIDAD.** La garantía de la contradicción, entendida como efectiva posibilidad de que el contribuyente pueda influir en el contenido de la decisión judicial, produciendo materiales necesarios para la ella e introduciéndolos al proceso, conociendo de ellos y tomando posición a su respecto. En la práctica, esta garantía pudiera considerarse comprometida en el ámbito probatorio por las siguientes incidencias.

En el ámbito probatorio, la adquisición del conocimiento de lo que constituye el objeto del proceso y de los materiales fácticos y jurídicos que pueden incidir en la resolución sobre ese objeto, se encuentra regulada legalmente.

En cuanto al aporte de materiales fácticos, si bien la ley establece la libertad probatoria, por otro lado, excluye la prueba que el contribuyente no haya presentado en la etapa administrativa de fiscalización realizada por el organismo fiscal, cumplidos determinados supuestos, tal como será objeto de comentario más adelante.

Respecto del aporte de elementos probatorios, también representa una grave restricción de este derecho la tesis de que el juzgador debe limitar su conocimiento a los aspectos jurídicos y no a los fácticos, como ya describimos en el punto anterior.

sentido: Corte de Apelaciones de Talca 4 de enero de 2013, rol N° 19-2012. Ha lugar Tribunal Tributario de Temuco: RIT GR-08-00045-2011. Afecta derecho defensa Temuco: GR 08-00030-2011. Otro gr 08-00024-2011. Contra la declaración de Nulidad por el TTA: "Considerando SEXTO, Teniendo en consideración que la reclamada, al evacuar el traslado del incidente, ha solicitado expresamente al Tribunal que declare la inadmisibilidad del mismo, el Tribunal se pronunciará primeramente sobre este punto. Al respecto, considera el Tribunal que de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 38 inciso segundo de la Constitución Política de la República y 3° del Código de Procedimiento Civil, la competencia para conocer las acciones de nulidad de derecho público concierne a los tribunales ordinarios de justicia en razón de la materia; sin que sea posible sostenerla a través de una reclamación tributaria. Por otra parte, atendida la especialidad en la competencia de este Tribunal, le resulta vedada tal actividad jurisdiccional. Así ha sido resuelto por la Iltrma. Corte de Apelaciones de Puerto Montt, en fallo de fecha trece de mayo de 2014, dictado en causa rol N° 13-2013, entre "Cáceres y Ojeda Musgochiloé Ltda. y el Servicio de Impuestos Internos". RUC 13-9-0001523-7, Proveyó don Christian Allen Rojas, juez titular del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos." En la posición contraria, con la que coincidimos: " DÉCIMO: Que sin perjuicio de lo expuesto en el considerando octavo anterior, parte final, se estima pertinente citar en esta sentencia lo sostenido en el considerando primero de la sentencia pronunciada por la Tercera Sala de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, en la causa Rol N° 8.044-2001, con fecha veinticinco de Septiembre de dos mil seis, ello por emanar de un Tribunal Superior, y por los alcances que se hacen a lo allí debatido, en que al efecto se señala: "1°) Que si bien la presentación de fs.1 no constituye un reclamo propiamente tal, en los términos que dispone el artículo 124 del Código Tributario, pues se plantea en ella un tema de nulidad de una actuación -específicamente la notificación de diversos giros- es lo cierto que, en virtud de una interpretación armónica de la normativa orgánica y de competencia que es atingente al caso, corresponde al Tribunal cuya decisión se impugna, resolver la incidencia de nulidad de que se trata, pues no puede quedar ella sin resolver -en virtud del principio de inexcusabilidad que tiene raíz constitucional- y no existe otra autoridad jurisdiccional que pueda lógicamente tener competencia para este asunto, que es parte, aunque incidental, del ámbito tributario". Complementa lo anterior lo dispuesto en la parte resolutive de dicha sentencia, en que se señala: "Por estos fundamentos, se revoca dicha resolución que es de veintitrés de agosto de dos mil uno y está escrita a fs. 24, declarándose que el Tribunal a quo es competente para decidir la solicitud de nulidad de fs. 1, por lo que deberá emitir resolución a su respecto" y argumentos adicionales. "SOCIEDAD COMERCIAL Y PESQUERA HANAMAR LIMITADA con SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS", dictada con fecha 29 de septiembre de 2012. RUC N° 12-9-0000028-4, TTA de Magallanes.

CARGA DE LA PRUEBA

La discusión sobre la carga probatoria en materia tributaria, impone una severa incertidumbre al contribuyente en su defensa ante tribunales. Esta regulación no fue alterada en la reforma que comentamos. Durante años, la jurisprudencia de nuestras Cortes Superiores sostuvo que dicha carga corresponde, por regla general, al contribuyente, sin que en nuestra opinión exista fundamento legal suficiente para dicho aserto. Esta discusión se ha renovado en los Tribunales Tributarios, sin que exista consenso dogmático ni jurisprudencial sobre esta materia. Tampoco existe unanimidad sobre la extensión de las potestades del Juez respecto de la prueba (vgr. por ejemplo, a través de la dictación de medidas para mejor resolver) o sobre las exigencias o estándar probatorio que deben exigirse para establecer un hecho imponible (baja probabilidad; probabilidad prevalente; alta probabilidad o convicción plena).

La norma legal debatida en esta materia es el artículo 21 del Código Tributario. Algunos problemas que ha planteado son los siguientes: ¿Es la norma del inciso primero la misma regla establecida para las pruebas de las obligaciones de derecho común? ¿Es una norma sobre carga de la prueba o solo un deber? El ámbito de aplicación del artículo 21, ¿es solo en lo administrativo ante el SII o también aplica en el juicio tributario, y en tal caso, obligaría también al Juzgador? ¿El inciso segundo del artículo 21, en cuanto impide al SII determinar un impuesto distinto del que se colige del antecedente fidedigno del contribuyente: ¿ es una norma prohibitiva, imperativa, referida a la carga de la prueba o relativa al valor de la misma?

Nuestra posición es que en el inciso primero no existe una norma general que establezca la carga probatoria. Las referencias a la veracidad, naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones, permiten restringir la aplicación a dichas materias, y son claramente incongruentes con la aplicación general que se le atribuye. La interpretación sistemática de las obligaciones en nuestro derecho, especialmente de los hechos imposables, permite afirmar que dicha prueba le corresponde siempre a la administración. Y existen ejemplos al canto: en la justificación de inversiones, el SII prueba el incremento de patrimonio y el contribuyente debe probar el origen de los fondos aplicados. En los hechos calificados como venta, corresponderá a la Administración acreditar que concurren los supuestos de la descripción legal, y al contribuyente, desvirtuarlos. Por otra parte, aplicando el tenor del artículo que glosamos, corresponde al contribuyente acreditar la veracidad de la declaración tributaria o de los asientos contables, así como la naturaleza de los hechos alegados, por ejemplo, si configuran conceptos jurídico-tributarios como los de “habitualidad” o “relacionamiento”, exigido en determinados hechos imposables. Esta atribución probatoria, es congruente con las cargas dinámicas de la prueba, sistemática y lógicamente, con mejores resultados en el objetivo de acreditar obligaciones tributarias en la controversia.

A nuestro entender, el inciso segundo del artículo 21, si establece en cambio, una norma probatoria de aplicación general e imperativa, cuando señala que los antecedentes fidedignos, obligan al SII a determinar los impuestos conforme a ellos. En nuestra opinión, esta norma elimina toda controversia, y con ello, la necesidad de un tercero que dirima lo que la ley ha decidido en favor de la documentación fidedigna. La norma es obligatoria entonces, consideramos, también para el Juzgador, cualquiera sea su jerarquía. En la práctica, precisamente, los efectos jurídicos que esta norma establece han conducido a que el Servicio evite la calificación a que nos referimos, en toda nueva controversia ante los TTA.

Considerando la complejidad y dispersión en el tema, se trata de una materia que debiera ser regulada orgánicamente por el legislador, para evitar estas discusiones.

ANÁLISIS de la prueba. La posibilidad de probar las alegaciones formuladas, propia también de la garantía de contradicción, se encuentra en riesgo toda vez que se limite la prueba testimonial, se impide la prueba pericial, o esta es imposible por circunstancias ajenas al contribuyente.

En estas controversias, la documentación y su análisis es muchas veces crucial. En ocasiones, la documentación puede requerir mayor plazo en su análisis de aquel que pueda o quiera dedicar Tribunal, considerando sus recursos, prioridades, las metas comprometidas (si el tribunal enfatiza las metas cuantitativas sobre las cualitativas, por ej.). Las Cortes de Apelaciones son usualmente reacias a la solicitud o consideración de nuevas pruebas, fundadas en limitaciones legales o en las costumbres de la judicatura sobre ello, aplicadas en otras disciplinas. La declaración de medidas para mejor resolver o de peritajes en segunda instancia es, que sepamos, inexistente.

El examen de la prueba presenta desafíos importantes para los TTA. La complejidad y extensión del material probatorio aportado por las partes, puede inhibir de su conocimiento, incluso a profesionales expertos de probada experiencia. La revisión del material contable del contribuyente, puede requerir muchas horas profesionales, a veces incompatibles con la carga de trabajo del tribunal. Esto se agudiza si el conflicto no ha sido suficientemente comprendido y explicado por las partes contendientes, usualmente capacitados en materias legales pero no siempre en los tópicos contables. Lo mismo cabe, respecto de jurisdicciones que carecen de profesionales del ámbito contable o en que estos carecen de la experiencia o conocimientos adecuados. En general, se aprecia una pobre comprensión y utilización de consideraciones contables, tanto por los abogados fiscales como por parte de la mayoría de los contribuyentes, en la litigación tributaria.

Restringe también la garantía de contradicción, la resolución emitida por el Tribunal que fija puntos de prueba amplios, comprendiendo hechos de diversa naturaleza bajo un enunciado general, con el objeto de impedir la presentación de más de cuatro testigos, que es el límite establecido por la ley.

En conclusión, considerando que en muchos casos, el análisis documental es imprescindible, debieran considerarse más y mejores profesionales debidamente formados en la técnica contable, así como fomentarse la posibilidad de que el Tribunal solicite sus propios peritajes contables externos, como medida para mejor resolver. Todo ello fundado en el objetivo de búsqueda de la verdad material que recae sobre el juez, considerando las exigencias de una obligación ex lege, como la tributaria.

PERITAJES

Las observaciones formuladas anteriormente, son también aplicables a la prueba por peritos solicitados por las partes. Adicionalmente, es una deficiencia que la regulación legal establezca plazos demasiado breves para la realización de pericias complejas. La disponibilidad de peritos tampoco es suficiente ni idónea, salvo excepciones, en regiones. El costo de una pericia en materia tributaria contable es elevado²⁴ y ello obsta a su nombramiento por privados. Para el Fisco, el riesgo de la condena en costas, puede impulsarlo a rechazar nombramientos más calificados, o derechamente, cualquier nombramiento. Las listas de peritos existentes en las Cortes superiores, carecen de la información académica o profesional, por lo que resulta imposible formarse una idea cabal de sus capacidades o aptitudes, con su simple examen. Considerando la importancia de estas tareas, debiera elaborarse un listado de profesionales independientes, que mediante concurso y selección competitiva, con honorarios fijados estatalmente, permitan suplir esta relevante necesidad de los juicios tributarios.

²⁴ La hora incurrida por un profesional de primer nivel en el ámbito contable, con diez años de experiencia en el ámbito tributario asciende, como promedio a cinco unidades de fomento.

INADMISIBILIDAD

El inciso XI, del artículo 132 del CT establece la inadmisibilidad de las pruebas no presentadas por el contribuyente, cuando le hayan sido solicitadas determinada y específicamente en la citación. El objetivo indicado en la ley para esta norma es la de castigar al contribuyente que oculta intencionadamente información.

Los requisitos exigidos a la inadmisibilidad han sido, por lo general, correctamente aplicados por los Tribunales.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre este tema, en breve fallo reciente.²⁵

Sin embargo, pueden dirigirse a la norma dos objeciones sustantivas. La primera objeción es el peligro que presenta su aplicación para el principio de reserva legal, el carácter *ex lege* y de derecho público que los hechos impositivos poseen. La segunda objeción, es que plantea desafíos que la Administración no puede cumplir y el contribuyente mejor asesorado puede aprovechar en su favor.

La inadmisibilidad permite a la Administración dar por establecidos hechos, sin contradicción del contribuyente. El contribuyente que no presenta la documentación en la etapa administrativa, no puede presentarla a posteriori. La ocultación deliberada de información por parte del contribuyente, acarrea la exclusión de prueba y, por tanto, podría llevar a que las afirmaciones de la Administración sean incontrovertibles. Considérese el caso de que la Administración afirmara que se verificó un hecho imponible respecto del contribuyente, y éste, omite deliberadamente presentar la documentación exigida. En tal caso, el Tribunal podría tener por establecido el hecho imponible, sin que el contribuyente pueda desvirtuar en juicio tal aserto, conforme una interpretación de las normas de carga probatoria en la materia. De esta manera, el establecimiento de un hecho imponible es el efecto de la omisión del contribuyente. En nuestra opinión no resulta proporcional ni lógico, aplicar una sanción de esta envergadura frente a una omisión de la contribuyente, aunque dicha actitud fuere dolosa. La inadmisibilidad privilegia un objetivo de fiscalización y eficiencia en la inspección frente al de búsqueda de la verdad material, en estos casos, el establecimiento de los hechos impositivos acaecidos, la verdad del incremento de patrimonio o de la venta afectos. Ello impone al contribuyente la indefensión. Además, es contradictorio con el sistema de sanciones tributarias para las faltas o infracciones del contribuyente que, usualmente, aplica multas o apremios para el incumplidor. En tal sentido, la finalidad de la norma de inadmisibilidad dirigida a evitar el ocultamiento deliberado del contribuyente, pudiera resultar en la aplicación de impuestos a realidades que no califican como los hechos gravados establecidos en la ley.

El riesgo que indicamos, no se modifica porque las exigencias legales para la declaración de inadmisibilidad sea elevadas, porque aún en tal caso: a) los supuestos acaecen en fase previa a la judicial, careciendo el contribuyente de asesoría letrada (asesoría que sin embargo se ha estimado que es exigencia obligatoria en el juicio posterior, lo que redundaría en un debilitamiento de la protección del contribuyente, cuando éste más la necesita) y, b) no existe obligación de comunicarle formalmente al contribuyente los efectos posteriores de la omisión de prueba, al momento de la

²⁵ Sobre esta norma el Tribunal Constitucional, nos indicó: “**TERCERO.-** Que, en la especie, la norma del inciso undécimo del artículo 132 del Código Tributario (que es, en rigor, la que tiene aplicabilidad decisoria en la resolución de la cuestión planteada) no merece reproche de irracionalidad a propósito de excluir, en la fase jurisdiccional del procedimiento, la exhibición de prueba documental que debió diligentemente presentarse en la etapa de fiscalización tributaria, pues con ello no hace más que propender a la necesaria consistencia entre ambos momentos del proceso de liquidación y reclamación de impuestos, a la par que impedir que su exigibilidad prescriba por la vía de la posposición deliberada en el acompañamiento de los documentos fundantes;” Santiago, treinta y uno de enero de dos mil trece. Rol N° 2279-12-INA, redacción del Ministro señor Francisco Fernández Fredes.

citación, no obstante la gravedad de ellos. Con lo dicho, se aprecia que la inadmisibilidad discrimina fuertemente en contra de los contribuyentes de menores recursos.

Nos parece, en definitiva, que no existe armonía entre la infracción del contribuyente y los graves efectos de su sanción en el caso concreto, considerando la experiencia de los TTA.²⁶

En segundo lugar, la norma se hace impracticable si el contribuyente decide no colaborar con la Administración, antes de la citación obligatoria. Nuevamente, el contribuyente que decide omitir cualquier información, puede entorpecer o, derechamente, impedir que el SII pueda realizar la solicitud específica y determinada que exige la ley para otorgar la inadmisibilidad. De esta manera, la colaboración anterior a la citación, aumenta las probabilidades de aplicar la inadmisibilidad, y en cambio, el silencio deliberado, mejora la posición del contribuyente infractor frente a la petición administrativa. El contribuyente silencioso, puede utilizar en su favor el transcurso del tiempo, buscando configurar la prescripción de su obligación. Téngase en cuenta finalmente, que aunque el SII cuenta con atribuciones para provocar una actitud más colaborativa del contribuyente, tales como multas, restricciones de timbraje, e incluso apremios, en la práctica ellas no son utilizadas frecuentemente.

Para ilustrar esta problemática, considérese el caso de la fiscalización de inversiones, en que el contribuyente alega que financió su inversión con depósitos a plazo. El SII podrá pedir en la citación los comprobantes de estos depósitos a plazo, exigencia que no podría haber hecho si el contribuyente hubiere guardado silencio. La opción del silencio ejercida por el contribuyente, guarda semejanza con el principio de no autoinculpación, por lo que creemos no debiera ser sancionada pecuniariamente en este caso, sin perjuicio del ejercicio de otras medidas regladas para obtener la información del contribuyente renuente.

En fin, sostenemos que la norma discrimina fuertemente a los contribuyentes sin asistencia en la fase administrativa, y permite la actuación oportunista del contribuyente remiso. Adicionalmente, y en cuanto favorece la configuración de “hechos imponderables” que pudieran ser contrarios a la realidad sustancial del contribuyente,²⁷ creemos que debiera ser eliminada.

En conclusión, los aspectos probatorios requieren una mayor reflexión de parte de Tribunales y de los autores, para cumplir sus finalidades propias.

4. **IGUALDAD DE PARTES.** La garantía de la igualdad de las partes en el proceso, entendido como que el contribuyente y la administración tributaria tengan iguales posibilidades de acceso a los tribunales, iguales posibilidades de reconocimiento, tutela y defensa de sus derechos e intereses.

En general, esta igualdad nos parece disminuida frente a una organización jurídica estatal, considerando los recursos humanos y materiales con los que la administración cuenta.

La deficiente formación técnica de los operadores y el costo de su acceso, deteriora también a esta igualdad. La provisión de un servicio de defensa jurídica gratuita para los contribuyentes de escasos recursos, debería considerarse legislativamente.

De la misma manera, las exigencias probatorias dirigidas al contribuyente de menores recursos, significan una carga importante. Esto se observa particularmente en los procesos de fiscalización masiva realizada por la Administración, porque las observaciones planteadas en ocasiones se

²⁶ Otra situación que presenta la misma contradicción entre infracción y sanción es la referida a la omisión de declaración de la información sobre comisiones pagadas al exterior, conforme al artículo 59, de la Ley de la Renta, en que una interpretación extrema de la ley deviene en una sanción desproporcionada y contraria al sistema de sanciones del Código Tributario.

²⁷ Tal como se considera la realidad para las obligaciones del contribuyente en la elusión, el mismo principio de búsqueda de la realidad material debiera guiar la tarea del juzgador, habida cuenta de la entidad legal de las obligaciones en juego.

presentan sin explicación adecuada o carente de la información sustentatoria indispensable, sin que exista claridad de los efectos de estas comunicaciones administrativas.

En algunos casos, se requerirá una actitud más vigilante de la judicatura frente a la fundamentación del acto administrativo, para cumplir así con el reparto igualitario de riesgos del resultado del proceso. En esta materia, es importante subrayar la existencia de un deber de objetividad de la Administración tributaria, en la realización de su examen documental en la fase administrativa, exigible por la naturaleza pública de la obligación tributaria, cómo por el deber de probidad de la misma administración, todo lo cual a veces se desconoce o se contraria frontalmente, para cumplir metas cuantitativas asociadas a la fiscalización. El cumplimiento de este deber ineludible del actuar administrativo, debiera ser objeto de control especial por parte del Juez, de modo de elevar la calidad y compromiso de la fiscalización estatal con la realidad de los hechos imponibles.

La aplicación de costas a la Administración es aplicada escasamente por los TTA, y regularmente, los Tribunales superiores son contrarios a ratificar las condenas en contra del SII, cuando se han dictado en la primera instancia. Esta posición, probablemente descansa en percepciones vinculadas a valores de la judicatura y a la cercanía que los Tribunales superiores pueden sentir por organismos públicos, sin que pueda apreciarse ni sean explicitados suficientemente los argumentos de dicha negativa en los casos concretos en que ello se controvierte. Evidentemente, ello representa una ventaja vinculada al prestigio de la actividad fiscalizadora y un efecto de la influencia de las autoridades estatales en la actividad judicial, y en fin, al no justificarse debidamente la exoneración de dichas costas, representa una desigualdad entre las partes incompatible con el principio que glosamos.

5. **PUBLICIDAD.** La garantía de publicidad, nos parece débilmente satisfecha en la actual judicatura tributaria. Esta garantía implica que el procedimiento debe ser regulado de modo que el público en general -no sólo las partes- pueda adquirir conocimiento del desarrollo del proceso y de su contenido. La preocupación atendible por la información sensible del contribuyente, no debiera ser óbice para una regulación más acorde con esta garantía. Esto, unido a la debilidad académica en el estudio y desarrollo en el área, produce la ausencia de oportunidades de debate y perfeccionamiento, indispensables a toda judicatura, más aún si se considera su reciente creación.

CONCLUSION

Tal como dijimos hace años, la nueva judicatura tributaria representó una “revolución copernicana” en la resolución de conflictos tributarios.

En los pendientes, observamos la necesidad de una reflexión técnica, abierta y plural, sobre los recursos asignados a los TTA y su proyección.

La importancia de la jurisprudencia de los Tribunales Superiores, requiere una solución razonada y económicamente viable, que nos parece actualmente insatisfactoria.

En materia de recursos, la ampliación de la vulneración de derechos, junto a regulaciones al interior del organismo fiscal que permitan cautelar los derechos del contribuyente, así sean errores, omisiones o abusos, es ineludible.

Los temas de fondo de las controversias, deberán esperar más y mejor jurisprudencia y el aporte de los autores. El objetivo de dicha reflexión debiera ser el fortalecimiento de la jurisdicción especializada y de la protección de los contribuyentes, en debido equilibrio con las obligaciones legales de contribuir a la sociedad con los tributos.

