



UNIVERSIDAD
Finis Terrae
VINCE IN BONO MALUM

UNIVERSIDAD FINIS TERRAE

FACULTAD DE DERECHO

ESCUELA DE DERECHO VESPERTINO

NUEVO PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y ADUANERO EN CHILE

MARINA DEL CARMEN OÑATE URRUTIA

MARIBEL VALDÉS LABRA

Memoria presentada a la Facultad de Derecho de la Universidad Finis Terrae,
para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas

Profesor Guía: Rodrigo Ríos Álvarez

Santiago, Chile

2015

Contenido

ACRÓNIMOS Y ABREVIATURAS	v
INTRODUCCIÓN	1
OBJETIVOS DE LA TESIS	3
Objetivo General:	3
Objetivos Específicos:.....	3
Principales aportes.....	3
CAPÍTULO 1.....	5
1. HISTORIA Y FUNDAMENTOS DE LA REFORMA TRIBUTARIA Y ADUANERA.....	5
1.1 Contextualización histórica: El marco normativo internacional.....	5
1.2. Tensiones en el plano nacional	7
1.3 La independencia de los poderes del Estado: Debate que da origen a la reforma.....	10
1.4 Génesis de la Ley 20.322, la solución esperada.....	14
1.5 Principales características de la reforma	16
1.6 Implementación de la Ley 20.322. Creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros.....	20
1.7 Características y Competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA).....	24
1.8 Consideraciones generales sobre la creación e implementación de la ley 20.322	30
1.9 Paralelo entre el Sistema antiguo y el sistema nuevo	33
CAPITULO 2.....	40

2. DE LOS PROCEDIMIENTOS Y RECLAMACIONES ANTE TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS	40
2.1 Competencia de los TTA	40
a) En materia Tributaria	40
b) En materia Aduanera:	42
2.2 Del procedimiento tributario	46
2.2.1 Tramitación del nuevo procedimiento general de reclamaciones. Artículos pertinentes y competencia:.....	46
2.2.2 Actuaciones reclamables en materia tributaria.....	48
2.2.3 Plazo para interponer un reclamo.....	50
2.2.4 Formalidades y Requisitos para presentar un reclamo	51
2.2.5 Contenido de las reclamaciones tributarias	53
2.2.6 Efectos de la presentación válida del reclamo	54
2.2.7 Resolución que recae en el reclamo.....	56
2.2.8 Notificaciones	57
2.2.9 Contestación del reclamo por parte del SII	57
2.2.10 De la Prueba.....	58
2.2.11 La Sentencia	63
2.3 Tramitación del Nuevo Reclamo Aduanero.....	64
2.3.1 Artículos pertinentes y competencia	64
2.3.2 Actuaciones reclamables.....	67
2.3.3 Plazo para reclamar	67
2.3.4 Contenido de las reclamaciones.....	68
2.3.5 Notificaciones	69
2.3.6 Resoluciones al reclamo	71
2.3.7 Plazo para contestar el reclamo	71

2.3.8 Recepción de la causa a prueba	72
2.3.9 La Prueba	72
2.3.10 La Sentencia.....	75
2.3.11 Recursos ante Tribunales Superiores	75
CAPITULO 3.....	77
3.1 Novedad en el Sistema Legal Chileno y necesidad de su creación.....	77
3.2 Sujeto Pasivo de la Vulneración de Derechos	78
3.3 Garantías Constitucionales Protegidas.....	79
3.4 Complemento de las normas constitucionales artículo 8 bis del Código Tributario	81
3.5 Los Derechos de los Contribuyentes del Artículo 8 bis del Código Tributario y su alcance	84
3.6 Tramitación del Reclamo por Vulneración de Derechos	88
3.6.1 Artículos pertinentes y competencia	88
3.6.2 Actuaciones reclamables	89
3.6.3 Plazo para reclamar	90
3.6.4 Notificaciones.....	90
3.6.5 Plazo para contestar el reclamo.....	91
3.6.6 Recepción de la causa a prueba.....	92
3.6.7 La Prueba.....	92
3.6.8 Apreciación de la Prueba.....	93
3.6.9 La Sentencia y su contenido.....	93
3.7 Recursos ante Tribunales Superiores	93
3.8 Otros Recursos.....	96
3.9 Incompatibilidad del Recurso de Protección.....	96
CAPITULO 4.....	102

4. JURISPRUDENCIA.....	102
4.1 Admisibilidad del Reclamo Tributario	102
4.2 Inadmisibilidad probatoria	106
4.3 Casos Vulneración de Derechos en materia aduanera	111
4.4 Casos Vulneración de Derechos en materia tributaria	120
CONCLUSIONES	123
BIBLIOGRAFÍA	129

ACRÓNIMOS Y ABREVIATURAS

COT	Código Orgánico de Tribunales
CPR	Constitución Política de la República
CT	Código Tributario
DIRECO	Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales.
GATT	Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (General Agreement on Tariffs and Trade).
NAFTA	North American Free Trade Agreement,
OECD	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
OMA	Organización Mundial de Aduanas.
OMC	Organización Mundial de Comercio.
R.A.F	Revisión de la Actuación Fiscalizadora.
R.A.V	Reposición Administrativa Voluntaria
SII	Servicios de Impuestos Internos.
SNA	Servicio Nacional de Aduanas.

TLC	Tratado de Libre Comercio.
TTA	Tribunales Tributarios y Aduaneros.

INTRODUCCIÓN

Los Tribunales Tributarios y Aduaneros (en adelante TTA), creados el año 2009 mediante la ley N° 20.322, aspiran a transformarse en la judicatura que vino a cambiar la manera de operar de la justicia tributaria y aduanera en Chile.

Esto fue considerado muy necesario y de alta prioridad dado que el antiguo sistema estaba siendo duramente criticado debido a que los litigios estaban a cargo directamente de los servicios fiscalizadores, ya sea el Servicio Nacional de Aduanas (en adelante SNA) o el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII), los que eran juez y parte de los procesos de fiscalización. Esta sección de la antigua ley era la más controversial, tanto en el plano nacional como en el internacional, puesto que no estaba acorde con las normas de comercio que ha suscrito Chile, como acuerdos multilaterales como el de la Organización Mundial de Comercio (en adelante OMC).

Además, nos centraremos en lo que respecta a la vulneración de derechos en el marco de la nueva ley y de su implementación en Chile.

Durante el proceso de génesis y discusión de esta ley, se ejerció una importante presión tanto de los contribuyentes como de los usuarios aduaneros, para cambiar este sistema de justicia anacrónico, el que se caracterizaba por una relación de verticalidad entre el fiscalizador de los impuestos o aranceles y el sujeto pasivo, por eso se derivó a un sistema que depende directamente del poder judicial y deja al SNA y al SII sólo en su función principal que es la de controlar esos tributos.

Sin embargo, no se sabe de una evolución mayor en cuanto a los sistemas de revisión de las actuaciones administrativas, que son el establecer derechos que se puedan ejercer por los contribuyentes y usuarios aduaneros en la práctica, pues estas funciones van a seguir enraizadas dentro de la

misma institución quien seguirá con su papel de autoridad de control y de autoridad judicial al decidir cualquier controversia entre el ciudadano o el privado y el Estado, cuestión que es totalmente antagónica a los nuevos principios de la justicia moderna y a las nuevas corrientes dentro del comercio internacional.

Desde la implementación de la ley y hasta la fecha, se han visto exitosos resultados, pues esta reforma ha obligado a cambiar algunos criterios que eran contrarios a los derechos de los fiscalizados y que podían ser potencialmente abusivos. Por consiguiente, este nuevo sistema entrega más certidumbre y seguridad jurídica a los habitantes de una nación respetando las categorías mínimas de un debido proceso.

El presente trabajo busca analizar el escenario chileno ex ante y ex post de la implementación de esta reforma, como a su vez, indagar sobre los principales cambios que vinieron con dicha implementación.

OBJETIVOS DE LA TESIS

Objetivo General:

Analizar a la luz de la Ley 20.322 el papel de las instituciones implicadas y como ha venido a cambiar esta reforma su otrora dependencia con respecto al Poder Ejecutivo en el marco de un Estado de Derecho.

Objetivos Específicos:

- i. Describir la Ley 20.322 y sus principales cambios con respecto a la ley anterior.
- ii. Analizar a la luz de la ley, las principales implicancias en la independencia e imparcialidad de los Tribunales Tributarios y Aduaneros.
- iii. Indagar en el concepto de vulneración de derechos y aplicar esa conceptualización al análisis de este caso.

Principales aportes

El presente documento se apoya en que la relevancia teórica de este trabajo está dada por la importancia de analizar una de las reformas más esperadas en materia tributaria y aduanera, apuntando al hecho de que con su implementación, se resolverían las numerosas falencias que tenía la ley anterior, y poder con ello superar el problema de inconstitucionalidad del actual sistema de justicia tributaria, dotar al país de un sistema acorde con los tratados internacionales, dar cumplimiento a la normativa constitucional sobre

la materia, fortalecer la posición fiscal y permitir a los órganos de la Administración Tributaria y Aduanera cumplir SOLO la función natural para la que fueron creados, es decir, administrar y fiscalizar los tributos a su cargo¹.

Desde lo metodológico, planteamos el estudio como una investigación de tipo descriptivo analítica, para lo cual se realizarán análisis de fuentes secundarias que constan del texto de la ley, otros documentos legislativos, textos de derecho y noticias de actualidad que revisan la implementación de estos proyectos.

Este documento puede ser de interés para consulta de estudiantes, funcionarios judiciales, contribuyentes y personas en general que busquen información sobre esta trascendental reforma legislativa.

¹ UGALDE Prieto, Rodrigo, GARCÍA Escobar, Jaime, UGARTE Soto, Alfredo. Tribunales Tributarios y Aduaneros. Santiago de Chile. 4ta. Edición Legal Publishing, 2011. 541 p. Pág. 6.

CAPÍTULO 1

1. HISTORIA Y FUNDAMENTOS DE LA REFORMA TRIBUTARIA Y ADUANERA

1.1 Contextualización histórica: El marco normativo internacional

Chile es miembro de la Organización Mundial del Comercio, desde el 1° de enero de 1995. Esta es la única organización internacional que se ocupa de las normas que rigen el comercio entre los países.

Desde 1948, en un contexto de Post Guerra, y hasta 1994, existió el Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (en adelante GATT, por sus iniciales en inglés) que fue el que estableció las reglas aplicables a una gran parte del comercio a nivel mundial. Fue en este período, que se registraron las más altas tasas de crecimiento del comercio internacional. La intención inicial era la creación de una institución financiera que operara junto con los también recientemente creados Banco Mundial y Fondo Monetario Internacional y que se ocupara específicamente del comercio en el plano de la cooperación económica internacional. Este organismo tuvo desde su origen, un carácter provisional, sin embargo, duró 47 años.

Posteriormente, luego de las evidentes transformaciones ocurridas en la década del 80, que evidenciaban aún más el hecho de que el escenario del comercio mundial había cambiado muchísimo en 40 años, se hizo un esfuerzo por reforzar y ampliar el sistema multilateral, esfuerzo que se tradujo en la Ronda de Uruguay, la declaración de Marrakech y la creación de la OMC.

Sin embargo, tanto el GATT, que se mantiene en la actualidad, como asimismo diversos acuerdos que son parte de este acuerdo general y que

reglamentan diversas materias específicas sobre el comercio, contienen estipulaciones que exigen a los países mantener, en su organización interna, sistemas de controversias que deben ser resueltos por tribunales independientes de la autoridad que fiscaliza el cumplimiento de las normas.

En efecto:

a) El GATT de 1947 en su artículo décimo dispone “Cada parte contratante mantendrá, o instituirá tan pronto como sea posible tribunales o procedimientos judiciales arbitrales o administrativos, destinados entre otras cosas, a la pronta revisión y rectificación de las medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras. Estos tribunales o procedimientos serán independientes de los organismos encargados de aplicar las medidas administrativas...”²

b) Acuerdos sobre dumping relativo a la aplicación del artículo 6° del acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994. El artículo 13, “Revisión Judicial” dispone que cada miembro en cuya legislación nacional existan disposiciones sobre medidas anti dumping debe mantener tribunales o procedimientos judiciales, arbitrales o administrativos destinados, entre otros fines, a la pronta revisión de las medidas administrativas. Dichos tribunales o procedimientos serán independientes de las autoridades encargadas de la determinación o examen de que se trate.³

c) Acuerdos sobre subvenciones y medidas compensatorias. El artículo 23 de dicho acuerdo al igual que el indicado en la letra anterior contempla la “Revisión Judicial” de las medidas administrativas por tribunales o procedimientos judiciales, arbitrales o administrativos. Se repite en este caso,

² ACUERDO General sobre aranceles Aduaneros y comercio de 1994 que incluye el GATT de 1947, Uruguay, 1994.

Disponibile en:www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/gatt47.pdf

³ OMC. Los textos jurídicos. Los Resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales. Impreso por la Secretaría de la OMC. Suiza. 2003. 600 páginas, Página 178.

la necesidad de que dichos tribunales sean independientes de la autoridad administrativa.⁴

1.2. Tensiones en el plano nacional

Es sabido que la legislación aduanera en Chile siempre fue objeto de reclamos y comentarios adversos al tema jurídico interno “porque no cumplía con los parámetros básicos de cualquier sistema de justicia propio de un Estado de Derecho”⁵. Ello motivado por la absoluta falta de independencia entre los contribuyentes o usuarios del Sistema Aduanero Chileno y el Estado Fiscalizador frente a divergencias en el ámbito legal aduanero. Aunque en menor rango esta misma situación se producía en los conflictos tributarios entre contribuyentes y el SII, conflictos en que el propio servicio era fiscalizador y sentenciador en las reclamaciones tributarias. Decimos en menor rango, por cuanto en el caso de los tributos internos, después de la intervención del SII, podían los afectados recurrir a instancias judiciales en cuyo caso tenía lugar la intervención de tribunales ordinarios de justicia incluyendo la propia Corte Suprema, según se expresa en el Código Tributario, (en adelante CT). Art. 139 y 141 antes de la reforma de la ley 20322. “Contra la sentencia que falle un reclamo o que lo declare improcedente o que haga imposible su continuación, sólo podrán interponerse los recursos de reposición y de apelación, dentro del plazo de diez días contado desde la notificación”⁶ y “De las apelaciones que se deduzcan de acuerdo con este

⁴ OMC. Los textos jurídicos. Los Resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales. Impreso por la Secretaría de la OMC. Suiza. 2003. 600 páginas, Página 280.

⁵ Figueroa, Patricio, profesor de Derecho Tributario, Universidad de Chile, citado en Silva, ob. cit, pág. 9.

⁶ D.L.830, CHILE. Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 31 de Diciembre de 1974. Artículo 139, inciso 1.

Título, conocerá la Corte de Apelaciones que tenga competencia en el territorio de la Dirección Regional que dictó la resolución apelada”⁷

En el CT se establecía como Tribunal a los Directores Regionales del SII para resolver las controversias entre el contribuyente y el mismo Servicio, según se indica en el inciso final de la letra B del artículo 6° del CT, que dice “*Los Directores Regionales, en el ejercicio de sus funciones, deberán ajustarse a las normas e instrucciones impartidas por el Director*”⁸

El Director Regional conocía en primera o en única instancia, según procediese, de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, salvo que expresamente se hubiere establecido una regla diversa.

Según lo indica el art. 115, Título I del CT, era competente para conocer de las reclamaciones el Director Regional de la unidad del Servicio que emitió la liquidación o el giro o que dictó la resolución en contra de la cual se reclamaba; en el caso de reclamaciones en contra del pago, era competente el Director Regional de la unidad que emitió el giro al cual correspondía el pago. Si las liquidaciones, giros o resoluciones fueren emitidos por unidades de la Dirección Nacional, o el pago correspondiere a giros efectuados por estas mismas unidades, la reclamación debía presentarse ante el Director Regional en cuyo territorio tenía su domicilio el contribuyente que reclamaba al momento de ser notificado de revisión, de citación, de liquidación o de giro.

El conocimiento de las infracciones a las normas tributarias y la aplicación de las sanciones pecuniarias por tales infracciones, correspondía al Director Regional con competencia en el territorio del domicilio del infractor.

⁷ D.L.830, CHILE. Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 31 de Diciembre de 1974. Artículo 141, inciso 1.

⁸ UGALDE Prieto, Rodrigo, GARCÍA Escobar, Jaime, UGARTE Soto, Alfredo. Tribunales Tributarios y Aduaneros. Santiago de Chile. 4ta. Edición Legal Publishing, 2011. 541 p. Pág. 2.

Tratándose de infracciones cometidas en una sucursal del contribuyente, conocía de ellas el Director Regional con competencia en el territorio dentro del cual se encontraba ubicada dicha sucursal⁹.

En materia aduanera, por otro lado, se establecían dos tribunales, los que se describen en las siguientes citas: “Conocerá en primera instancia de las reclamaciones el Director Regional o el Administrador de Aduana respectivo¹⁰” y en segunda instancia “podrá fallar los asuntos contenciosos el Director Nacional de Aduanas, en su calidad de Jefe Superior, los asuntos que se le entreguen a su conocimiento”.

En el caso de reclamaciones sobre monto de los derechos, impuestos, tasas o gravámenes, clasificación arancelaria y/o valoración aduanera de las declaraciones de exportación debían deducirse ante la Aduana correspondiente, sin embargo, cuando la reclamación versaba sobre materias de las cuales el Director ya hubiere sentado jurisprudencia, el Director Regional o Administrador de Aduana estampaba en el escrito de formalización el fallo emitido a este respecto por el Director Nacional.

Por otra parte, el SII era “juez y parte” en los procesos, pues los propios Directores Regionales resolvían en primera instancia los reclamos, lo que dejaba en una clara situación de desventaja al contribuyente, pues quien resolvía sus quejas era la misma instancia contra la que tenía un litigio. A pesar de que la segunda instancia se resolvía ante las Cortes de Apelaciones, éstas eran limitadas en dicho rol, pues tenían que resolver materias de alta complejidad, sin contar con una especialización y un respaldo técnico

⁹ D.L.830, CHILE. Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 31 de Diciembre de 1974. Artículo 115.

¹⁰ D.F.L. N°30/2004 Ministerio de Hacienda. Ordenanza de Aduanas. Santiago, Chile. 4 de Junio de 2005. “*Artículo 119. Las reclamaciones deberán interponerse ante el Director Regional o el Administrador de Aduana respectivo y deberán cumplir los siguientes requisitos:*

1. Precisar los fundamentos de la reclamación; 2. Presentarse acompañada de los documentos en que se funde, y 3. Enunciar en forma precisa y clara, las peticiones que se someten a la consideración de la Aduana.”

adecuado, según señala el propio mensaje de la nueva ley. En materia aduanera los importadores y exportadores solo podían reclamar ante el Director Regional de la misma Aduana que les había formulado un cargo, para luego apelar ante el Director Nacional de Aduanas, sin que existiera posibilidad de recurrir ante la justicia ordinaria.¹¹

1.3 La independencia de los poderes del Estado: Debate que da origen a la reforma.

Como podemos apreciar, el principio más importante del nuevo estatuto de los TTA, tiene relación con la independencia e imparcialidad de los Tribunales respecto del Poder Ejecutivo, lo que había sido una demanda constante y además blanco de numerosas críticas especialmente a nivel latinoamericano. Al respecto, Ramón Valdés menciona que “En la consideración del tema hay que distinguir dos problemas: el de la ubicación del órgano dentro de la estructura estatal y el de la efectiva independencia de sus integrantes con relación al Poder Ejecutivo y muy especialmente a la administración activa. Acerca de éste último aspecto no existen discrepancias doctrinales y la recomendación no puede ser otra que la de asegurar esa independencia en el mayor grado posible”¹²

La separación de los poderes del Estado es un tema desarrollado históricamente: ya hacia 1690 se era consciente de la necesidad de limitar los poderes del Parlamento y del Rey, y así surge la figura de John Locke, quien plantea la urgente necesidad de colocar límites a ambos poderes, planteando claramente que la razón del establecimiento de un gobierno, es debido a las

¹¹ Si bien teóricamente algunos recursos como el de protección o de queja se acogían en contra de las resoluciones del Director, en la práctica eran situaciones muy puntuales, transformándose como de última instancia.

¹² UGALDE Prieto, Rodrigo, GARCÍA Escobar, Jaime, UGARTE Soto, Alfredo. Tribunales Tributarios y Aduaneros. Santiago de Chile. 4ta. Edición Legal Publishing, 2011. 541 p. Pág 18.

insuficiencias del estado de naturaleza, pero falta “una ley establecida, fija y conocida”, “un juez público e imparcial” y “un poder que respalde y dé fuerza a la sentencia cuando ésta sea justa”¹³. En esta línea de pensamiento, sostiene que la división orgánica de los poderes sería uno de los requisitos legitimadores del Estado constitucional.

Para Locke, la principal y fundamental ley positiva de todos los Estados es el establecimiento del Poder Legislativo, pues éste debe residir como un órgano investido del consenso de los individuos.

Los límites del Poder Legislativo tienen la ley como poder superior, vinculada a la realización de los fines del Estado y el mantenimiento de la libertad, y consiguió la reconciliación de la supremacía legal con la separación de poderes, basando su tesis en la sujeción de todos los sujetos y poderes a la ley, incluido el Rey, afirmándose el Parlamento como poder supremo pero no absoluto, sino que las leyes debían ser promulgadas de acuerdo con la ley natural, con las reglas generales propias de la legislatura, no para cada caso particular¹⁴.

Así, la limitación al poder legislativo se observa claramente en la relación existente entre la libertad, igualdad y separación de poderes, fundamentando la primera la formación del gobierno como paso del estado de naturaleza al social, que la ley debe respetar y tratar de forma igual a todos los ciudadanos para que, además ninguno de ellos se vea privilegiado o mermado en sus derechos.

En cuanto al Poder Ejecutivo, mantiene el autor que debe ser un órgano de carácter permanente para vigilar la puesta en práctica de las leyes y su

¹³ LOCKE, John. Segundo Tratado sobre el Gobierno Civil: Un ensayo acerca del verdadero origen, alcance y fin del gobierno civil. Traducción Claudio Amor y Pablo Stafforini, Argentina, 2010, 269 pág.

¹⁴ LOCKE, John. Segundo Tratado sobre el Gobierno Civil: Un ensayo acerca del verdadero origen, alcance y fin del gobierno civil. Traducción Claudio Amor y Pablo Stafforini, Argentina, 2010, 269 pág. Pág. 58.

aplicación, debiendo estar subordinado al órgano del que emanan las normas que debe hacer cumplir. Dota al Ejecutivo de ciertas prerrogativas que justifica en base al bien público que persigue su actuación, así como por la facultad de no aplicar ciertas normas por ser demasiado severas (indulto), al perseguir el bien público, el que actualmente se denomina interés general que persigue la Administración en toda actuación que lleve a cabo. No propone, de otro lado, ninguna previsión para solucionar problemas derivados del ejercicio de prerrogativas y los conflictos que ello origina, por lo que la tensión que entre el Ejecutivo y el Legislativo puede surgir no encuentra respuesta hasta la formulación de la tesis de Montesquieu.

Para Locke, el Gobierno sólo tiene sentido si las renunciadas realizadas al constituirse la sociedad redundan en una mayor libertad, en un ámbito de seguridad civil, y la división de poderes está pensada con ese fin. La relación que construye entre el Poder Legislativo y el Ejecutivo es de equilibrio, pues mientras que el primero posee la supremacía derivada de la representación popular y la formulación de reglas abstractas, el segundo ostenta las prerrogativas necesarias para el correcto ejercicio de las funciones que les son inherentes. Lo que no consigue la obra de Locke es determinar los mecanismos institucionales adecuados para regular las relaciones entre el Rey y el Parlamento, si bien consiguió delimitar bien sus funciones respectivas.

Montesquieu, seguidor de Locke en este tema, aún sin emplear el término separación de poderes, en su obra "El espíritu de las Leyes", haciendo aparecer el judicial como un tercer poder, expresa: "Todo estaría perdido si el mismo hombre y el mismo cuerpo de los principales, o de los nobles, o del pueblo, ejerciese estos tres poderes: el de hacer las leyes, el de ejecutar las resoluciones públicas, y el de juzgar los crímenes o diferencias de los particulares"¹⁵ . Razonaba Montesquieu que no hay libertad cuando el Ejecutivo y el Legislativo están reunidos en las mismas manos, y tampoco hay

¹⁵ GARCÍA DEL MAZO, Ciro. El espíritu de las leyes por Montesquieu. Madrid: Librería General de Victoriano Suarez, 1906. Tomo I, Cap 6, Libro IX, 493 p

libertad cuando el poder de juzgar, el Judicial, no está separado del Ejecutivo ni del Legislativo¹⁶.

Sobre la base de tales principios es que se han basado los análisis y críticas para el caso chileno, enmarcando esta problemática dentro de la región. Al respecto, Valdés afirma “La mayoría de los derechos positivos latinoamericanos consagran la independencia con respecto al Poder Ejecutivo. De los catorce países analizados, nueve así lo establecen: cinco, Bolivia, Brasil, Panamá, Paraguay y Venezuela, ubican esta jurisdicción dentro del clásico Poder Judicial; Los cuatro restantes, Colombia, Ecuador, Guatemala y Uruguay, sin mencionar expresamente a este Poder, organizan el contencioso administrativo y tributario en forma totalmente independiente del Poder Ejecutivo y al mismo nivel jerárquico que las Cortes Supremas de justicia”¹⁷

La situación de Chile se muestra como particular respecto de los otros países de la región, por lo que Valdés también coloca énfasis en este caso particular “Los cinco países restantes dan a sus tribunales administrativos fiscales una independencia variable. Las críticas formuladas al régimen de Chile por su propia doctrina son bien elocuentes y se puede decir que en ambos hay una confusión de juez y parte. Argentina y Costa Rica, al contrario, han asegurado por distintas vías la independencia con respecto a la administración activa, especialmente la segunda, por el deber que impone el tribunal de no aplicar los actos administrativos, incluso reglamentos ilegales”¹⁸

Sin duda, este fue el debate que instó a la creación de esta reforma largamente esperada. La materialización de ésta y su aplicación son temas que trataremos en los siguientes capítulos.

¹⁶ QUINZIO Figueredo, Jorge Mario. Nueva Concepción del Estado de Derecho y del Poder [en línea] [consulta: 11 de Octubre 2014]
http://www.derecho.uchile.cl/jornadasdp/archivos/nueva_concepcion_estado_de_derecho_y_del_poder.pdf

¹⁷ UGALDE Prieto, Rodrigo, GARCÍA Escobar, Jaime, UGARTE Soto, Alfredo. Tribunales Tributarios y Aduaneros. Santiago de Chile. 4ta. Edición Legal Publishing, 2011. 541 p. Pág.18.

¹⁸ Opus citatum Pág. 18

1.4 Génesis de la Ley 20.322, la solución esperada.

Como hemos visto, la necesidad de legislar en materia tributaria y aduanera se transformó en una demanda concreta, que tuvo una trayectoria particular. Su origen tiene antecedentes en el Mensaje Presidencial N° 178 – 242, del 24 de agosto del 2000, con el que se dio arranque a la tramitación de la Ley 19.738, que establece normas legales para combatir la evasión tributaria. En esta exposición se formuló el compromiso de propiciar una iniciativa legislativa que perfeccionara la jurisdicción tributaria, particularmente en cuanto a establecer una instancia que resolviera de forma expedita y con el adecuado respaldo técnico, las apelaciones respecto de los fallos de primer grado¹⁹.

Luego de ser analizada por las entidades pertinentes, con fecha 19 de noviembre de 2002, el Presidente de la República de aquel entonces, Ricardo Lagos Escobar, le remitió al Congreso el mensaje número 206 – 348, donde se detallaba el proyecto en su totalidad.

Luego de una discusión que se prolongó por cuatro años, fue el Poder Ejecutivo con la Presidenta Michelle Bachelet, que a través de la indicación sustitutiva 382 -354, de 30 de octubre de 2006 enviada al Congreso, sustituyó de manera significativa el proyecto en discusión, lo que dio inicio a la Ley N° 20.322.

En forma categórica, ambos mandatarios justificaron esta iniciativa legal por parte del ejecutivo en los siguientes términos: *“con ello se pretende resolver a un tiempo los reparos formulados a la actual judicatura especial, radicada tanto en el SII como en el de Aduanas, en cuanto a la faltas de*

¹⁹ SILVA, Rodrigo *Manual de Procedimiento Tributario y Aduanero*. Primera edición. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 2010, 358 p. ISBN 978 -956 -10 -2020 -7.

*independencia en la resolución de las reclamaciones, que presentarían ambas instancias jurisdiccionales administrativas.”*²⁰

Otros antecedentes para esta reforma son:

a) Pacto San José de Costa Rica, donde el artículo 8° dispone al tratar sobre las garantías judiciales que “toda persona tiene derecho a ser oída con la debida garantía...”²¹ Con esto, se dota al país con un sistema acorde con los tratados internacionales, lo que es básico para un país que desea integrar la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OECD, por sus iniciales en inglés).

b) Fallo del Tribunal Constitucional del 21 de diciembre de 1987, rol 46:

En su considerando 10° dispuso: “que este tribunal está de acuerdo en que todo juzgamiento debe emanar de un órgano objetivamente independiente y subjetivamente imparcial, elementos esenciales del debido proceso que consagra toda la doctrina procesal contemporánea. Es más, a juicio de este Tribunal, la independencia e imparcialidad del juez no sólo son componentes de todo proceso justo y racional, sino además son conceptos consustanciales al concepto mismo de tal”.²²

Además de estos antecedentes, agregamos que esta ley ha sido latamente criticada por la doctrina nacional e internacional, debido a la falta manifiesta de independencia e imparcialidad propia de todo órgano llamado a administrar justicia, así lo expone Valdés : “*las críticas formuladas al régimen de Chile por su propia doctrina son bien elocuentes y se puede decir que en ambos hay una confusión de juez y parte. Argentina y Costa Rica, al contrario,*

²⁰ Ley 20.322, Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera, BCN Chile, 27 de Enero de 2009. Mensaje Presidencial.

²¹ Convención americana sobre derechos humanos, Costa Rica. Conferencia especializada interamericana sobre derechos humanos, 22 de Noviembre 1969.

²² SENTENCIA Tribunal Constitucional, Rol 46-87, 21 de diciembre de 1987. Considerando 10. Disponible en:

http://www.camara.cl/camara/camara_tc3.aspx?prmART=8&prmR OL=46&prmIDA=1098

*han asegurado por distintas vías la independencia con respecto a la administración activa, especialmente la segunda, por el deber que impone al tribunal de no aplicar los actos administrativos, incluso reglamentos y legales*²³

Esto expresaba la necesidad urgente de hacer un cambio en esta institución, reformando aspectos orgánicos y procedimentales, con el fin de corregir ciertas distorsiones que provoca el ejercicio de la jurisdicción por órganos administrativos sin un control suficiente o riguroso.

1.5 Principales características de la reforma

Luego de todo el procedimiento legislativo, con fecha 27 de Enero de 2009 se publicó la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros²⁴ la cual viene a modernizar el sistema, fortaleciendo y perfeccionando la jurisdicción tributaria y aduanera. Dicha modificación se relaciona con las siguientes normas:

- i) Código Tributario, contenido en el decreto ley N°830 de 1974²⁵;
- ii) DFL N° 30 del Ministerio de Hacienda de 2005²⁶, Ordenanza de Aduanas;
- iii) La Ley Orgánica del SII del Ministerio de Hacienda de 1980 y la Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas, contenida en el DFL 329 del Ministerio de Hacienda de 1979²⁷;

²³ UGALDE Prieto, Rodrigo, GARCÍA Escobar, Jaime, UGARTE Soto, Alfredo. Tribunales Tributarios y Aduaneros. Santiago de Chile. 4ta. Edición Legal Publishing, 2011. 541 p. Pág. 2.

²⁴ Ley N° 20.322. CHILE. Ley orgánica de tribunales tributarios y aduaneros. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, 27 de Enero de 2009. 37p.

²⁵ Decreto Ley N° 830, CHILE. Código Tributario. Ministerio de Hacienda, 21 de diciembre de 1974

²⁶ DFL N° 30. CHILE. Ordenanza de aduanas. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile 4 de Junio de 2005, 99p

- iv) El Código Orgánico de Tribunales²⁸ y la Ley 18.120 sobre comparecencia en Juicio²⁹.

Los cambios más importantes que incorpora la nueva ley son:

- i. Los TTA pasan a depender directamente de la Corte Suprema y no del SII ni del SNA;
- ii. Cuentan con jueces especializados en cada una de las materias;
- iii. Existen salas especiales en las Cortes de Apelaciones para abordar dichas materias, debiendo comparecer con abogado, a menos que el monto de la causa sea inferior a 16 UTM;
- iv. Se incorporó una etapa de reconsideración administrativa antes del reclamo judicial, como una forma de disminuir la “judicialización” innecesaria de los casos.

Además establece que el SII litigará como contraparte en las causas tributarias, contra el contribuyente, rol que hasta ahora cumplía el Consejo de Defensa del Estado. Por lo tanto, el contribuyente que litigue en materias tributarias tendrá que considerar que tendrá un contradictor muy especializado en la materia.

La nueva ley consta de 11 artículos permanentes y 10 transitorios. El artículo 1º establece la Ley Orgánica de los TTA, compuesta por 25 artículos agrupados en tres títulos. El artículo 2º compuesto por 50 numerales, contiene modificaciones al Código Tributario. El artículo 3º modifica la Ordenanza de Aduanas, su numeral 5 reemplaza el Título VI del Libro II, para fijar

²⁷ DFL N°329. CHILE. Aprueba ley orgánica del Servicio Nacional de Aduanas, Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, 20 de Junio de 1979, 12p

²⁸ Ley N° 7421. CHILE. Aprueba el Código Orgánico de Tribunales. Ministerio de Justicia, Santiago, Chile, 9 de Julio de 1943, 177p

²⁹ Ley 18.120. CHILE. Establece normas sobre comparecencia en juicio y modifica los artículos 4º del código de procedimiento civil y 523 del código orgánico de tribunales, Ministerios de Justicia, 18 de Mayo de 1982

competencia en asuntos aduaneros de los tribunales tributarios y aduaneros, los procedimientos y los recursos.

Los artículos 4, 5 y 6 introducen modificaciones a la Ley Orgánica del SII, en la Ley Orgánica del SNA y en el Código Orgánico de Tribunales, respectivamente.

En cuanto a los aspectos orgánicos más importantes, podemos señalar que en materia aduanera, se establecen las facultades del Director Nacional como Jefe Superior de Servicio y entre ellas está la de interpretar administrativamente las normas aduaneras y dictar las normas e instrucciones para su cumplimiento. Ambas se encuentran relacionadas estrechamente, ya que la potestad se ejerce a través de los actos administrativos que emanan de dicha autoridad³⁰. Ésta no puede excederse del marco establecido por la ley.

El ejercicio de estas facultades resulta aplicable a las normas de la Ley N° 19.880 sobre Procedimiento Administrativo, especialmente en el deber de la publicación en el Diario Oficial, cuando se trate de normas de carácter general. Así se ha confirmado por la Contraloría General de la República en dictámenes emitidos a propósito de normativa aduanera³¹.

El artículo 7 modifica la ley 18.120, sobre comparecencia en juicio, de manera que se deberá asistir al tribunal con patrocinio de un abogado.

El artículo 8 dispone que los reclamos que se interponían ante los Directores Regionales y Administradores de Aduanas sean en adelante competencia de los TTA.

El artículo 9 crea cargos en las plantas de las Cortes de Apelaciones en Santiago, San Miguel, Valparaíso y Concepción.

³⁰ RIOS Álvarez, Rodrigo y GONZÁLEZ Holmes, Rodrigo. Manual de derecho aduanero. 1a ed. Santiago, Chile, Legalpublishing, Thompson Reuters, 2014. 326 p., pág 16

³¹ Dictamen N° 32.681 de 14 de julio de 2008 de la Contraloría General de la República. Aplica criterio contenido en los Dictámenes N°s 20.680 de 1991; 14.787, de 1994; 41.004, de 2005; 49.164, de 2006, todos de esa entidad fiscalizadora.

El artículo 10 hace una interpretación de los artículos 21, 22 y 27 del Código Tributario y el artículo 11 estipula que el mayor gasto fiscal causado por esta ley se financiará con los recursos que se contemplen en las partidas presupuestarias correspondientes.

En cuanto a los procedimientos, éstos se mantienen tanto los que actualmente contempla el Código Tributario como la Ordenanza de Aduanas para conocer y juzgar las causas que conozcan los nuevos Tribunales, sin embargo, contempla modificaciones que tienen por finalidad asegurar el efectivo cumplimiento de principios procesales esenciales, tales como los de bilateralidad, igualdad procesal, contradictoriedad, concentración, economía procesal y publicidad.

El nuevo sistema contempla dos etapas que son:

- i) **Reposición Administrativa**, esto es, que los contribuyentes que se vean afectados por liquidaciones, giros, cargos, actuaciones, resoluciones que consideren no ajustadas a derecho, tendrán la opción de solicitar a la autoridad administrativa la corrección de los vicios o errores de que pueda adolecer el respectivo acto administrativo, es de carácter voluntario y no constituye una etapa previa para poder interponer el reclamo ante el Juez Tributario competente;
- ii) **Procedimiento de Reclamaciones** propiamente tal, siendo sus aspectos más relevantes:
 - a) El plazo para interponer el reclamo, el cual será de 90 días hábiles contados desde la notificación del acto administrativo que se impugna;
 - b) Plazo para contestar el reclamo por parte del SII y del SNA será de 20 días hábiles;
 - c) Termino Probatorio, será de 20 días, ampliable a 30 en casos calificados (diligencias probatorias fuera del lugar en que se sigue el juicio, entorpecimientos);

d) Las pruebas, las presentadas en el transcurso del juicio serán apreciadas por el Juez de acuerdo a las reglas de la sana crítica.

Independiente de lo anterior, esta nueva ley incorpora un procedimiento especial y novedoso denominado “Reclamo por Vulneración de Derechos”. Este nuevo procedimiento se aplicará en aquellos casos en que actuaciones u omisiones del SII o del SNA afecten algunos de los derechos garantizados en la Carta Fundamental, como por ejemplo, el derecho a desarrollar cualquier actividad económica lícita, derecho a no ser discriminado arbitrariamente en la actividad económica, y el derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes. Este procedimiento se considera breve y expedito.

1.6 Implementación de la Ley 20.322. Creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros

La Creación de los TTA independientes, además de las radicales transformaciones en los procesos que ya estaban presentes, la incorporación de nuevos procedimientos en el CT y a la Ordenanza de Aduanas, son la cristalización del largo proceso que se venía gestando desde hace años y que era altamente demandado para modernizar el sistema procesal. Al respecto, Ugalde, García y Ugarte plantean que “Con dicha normativa se da cumplimiento, en materia de justicia tributaria y aduanera, a la garantía constitucional de un racional y justo procedimiento inexistente en el anterior sistema al no cumplirse la exigencia de que fuera un órgano objetivamente

independiente y subjetivamente imparcial, creado por ley, el que conociera de las reclamaciones tributarias y aduaneras”³²

De esta manera fue que la ley 20.322 creó un TTA en cada una de las regiones del país, con excepción de la Región Metropolitana donde hay en total cuatro Tribunales. Cada una de estas entidades tiene las siguientes dependencias:

- Juez Tributario y Aduanero
- Secretario Abogado Tributario
- Secretario Abogado Aduanero
- Resolutor
- Profesional Experto
- Administrativo y Auxiliar

Cada tribunal tiene un juez, con excepción del 4º Tribunal de Santiago que tiene dos.

La Ley N° 20.322 encarga a los TTA la función jurisdiccional de resolver las contiendas que se susciten entre el SII o el SNA y los contribuyentes o usuarios, producto de actuaciones o decisiones llevadas a cabo por alguno de dichos Servicios en ejercicio de sus funciones.

El artículo 115 del Código Tributario establece la regla general que dispone: *“El Tribunal Tributario y Aduanero conocerá en primera o en única instancia, según proceda, de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por infracciones a las disposiciones tributarias...”*.³³

³² UGALDE Prieto, Rodrigo, GARCÍA Escobar, Jaime, UGARTE Soto, Alfredo. Tribunales Tributarios y Aduaneros. Santiago de Chile. 4ta. Edición Legal Publishing, 2011. 541 p. Pág 1.

³³ D.L.830, CHILE. Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 31 de Diciembre de 1974. Artículo 115 inciso primero

Sin embargo, el mismo artículo 115 contiene una excepción, contenida en su parte final: “...salvo que expresamente se haya establecido una regla diversa”³⁴. Las excepciones se refieren a procedimientos que el Código Tributario encomienda al conocimiento de los tribunales ordinarios de justicia, y que básicamente son los siguientes:

1. Resolver las infracciones que llevan aparejada una sanción pecuniaria y una pena privativa de libertad, en el evento que el Director, al ejercer la facultad que le confiere el artículo 162 del Código Tributario, decide interponer la respectiva denuncia o querrela³⁵. En este caso será juez competente el tribunal en materia penal que corresponda conforme al artículo 105, inciso 3º del Código Tributario³⁶;
2. Resolver los asuntos que se susciten en relación con la fijación de los impuestos de Timbres y Estampillas. En este caso, será competente el juez de letras en lo civil del lugar en que se otorgue el instrumento público o se solicite la autorización o protocolización de instrumento privado, o el del domicilio del recurrente, según proceda conforme al artículo 118 del Código Tributario³⁷;
3. Resolver los recursos de apelación interpuestos en contra de las sentencias de primera instancia dictadas por el Juez Tributario y Aduanero. En este caso, será competente la Corte de Apelaciones respectiva. Se hace presente que en el Procedimiento de Reclamos por Avalúos, la segunda

³⁴ D.L.830, CHILE. Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 31 de Diciembre de 1974. Artículo 115 inciso primero, parte final.

³⁵ D.L.830, CHILE. Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 31 de Diciembre de 1974. Artículo 162.

³⁶ Ius citatum, artículo 105, inc. 3º.

³⁷ Ius citatum, artículo 118.

instancia queda entregada a un tribunal especial: el Tribunal Especial de Alzada de Primera o Segunda Serie, artículo 120 del Código Tributario³⁸;

4. Resolver los recursos de casación en la forma y en el fondo que se deduzcan contra las sentencias de segunda instancia dictadas por las Cortes de Apelaciones. En este caso, será competente la Corte Suprema, artículo 152 del Código Tributario³⁹.

Es importante acá destacar que para consolidar su implementación existió un tiempo intermedio donde debieron realizarse algunos ajustes en materia de justicia tributaria y aduanera. En este sentido, Silva, explica cómo se resuelve esto en las disposiciones transitorias:

A) El artículo 2° indica que las causas tributarias que a la fecha de entrada en vigencia de los TTA se encontraren pendientes de resolución, serán resueltas por el respectivo Director del SII, de conformidad al proyecto vigente a la fecha de interposición del reclamo. El artículo 3° agrega que en el ejercicio de sus facultades jurisdiccionales, los Directores Regionales del SII no estarán sujetos a lo dispuesto en el inciso final del artículo 6° del CT, que los obligaba a ajustarse a las normas e instrucciones impartidas por el Director Nacional⁴⁰.

B) Las causas que a la fecha de entrada en funciones de los TTA estuvieran pendientes ante los Directores Regionales, Administradores, Junta General de Aduanas o ante el Director Nacional de Aduanas seguirán siendo tramitadas por éstos.

³⁸ D.L.830, CHILE. Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 31 de Diciembre de 1974. Artículo 120.

³⁹ *Ius citatum*, artículo 152.

⁴⁰ SILVA Montes, Rodrigo. Manual de procedimiento tributario y aduanero. 1ª edición. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile. 2010. 358 páginas. Pág. 15.

- C) Se hace excepción en esta parte a lo dispuesto en el art. 24 de la Ley sobre Efecto Retroactivo de las Leyes, de 1861, que dispone que las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir.
- D) Si a la fecha de deducirse la solicitud de autorización judicial a que se refiere el inciso primero del art. 62 bis del CT⁴¹ no se encontrare instalado en el competente TTA, conocerá de aquella el juez civil que ejerza jurisdicción sobre el domicilio en Chile que haya informado el Banco al Servicio conforme al N°4 del inciso tercero del artículo 62 del CT. Si no hay domicilio informado, será competente el juez civil correspondiente al domicilio del banco requerido. Mientras no se encuentren instaladas las salas a que se refieren los incisos séptimo y octavo del artículo 66 del COT. Las apelaciones se tramitarán con preferencia en la respectiva Corte.⁴²

1.7 Características y Competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA)

La ley 20.322 en su artículo 1° define los TTA y expresa “son órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes en el ejercicio de su ministerio...”⁴³

⁴¹ Solicitud que debe interponer el SII para acceder a información bancaria sujeta a reserva y secreto.

⁴² SILVA Montes, Rodrigo. Manual de procedimiento tributario y aduanero. 1ª edición. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile. 2010. 358 páginas. Pág.16.

⁴³ Ley N° 20.322. CHILE. Fortalece y perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera. Ley orgánica de tribunales tributarios y aduaneros. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, 27 de Enero de 2009. Artículo 1°.

De la definición podemos entonces deducir las siguientes características:

1. Son órganos jurisdiccionales, han sido creados para resolver las controversias que se susciten entre los contribuyentes y la Administración Tributaria.
2. Son órganos letrados, toda vez que es requisito para ser designado juez tributario poseer el título de abogado.
3. Son órganos especiales, por cuanto su jurisdicción está limitada a los asuntos establecidos en el artículo 1° de la Ley 20.322.⁴⁴
4. Son órganos independientes, que no dependen de otra autoridad en el ejercicio de sus funciones, siendo los jueces inamovibles de sus cargos mientras dure su buen comportamiento.
5. Son órganos que no integran el Poder Judicial, puesto que estos tribunales están instaurados en la judicatura especial, de acuerdo al artículo 5° del Código Orgánico de Tribunales⁴⁵, y no se encuentran mencionados en la nómina contenida en el inciso tercero de esta disposición.
6. Son órganos que están sujetos a la superintendencia directiva, correccional y económica de la Excelentísima Corte Suprema, tal como lo establece el artículo 82 de la Constitución Política de la República (en adelante CPR)⁴⁶.

La figura de la jurisdiccionalidad de estos órganos, marca una diferencia fundamental con la estructura sobre la cual se aplica la reforma, por tanto los funcionarios administrativos vienen a ser reemplazados por tribunales

⁴⁴ Ley N° 20.322. CHILE. Fortalece y perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera. Ley orgánica de tribunales tributarios y aduaneros. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, 27 de Enero de 2009. Artículo 1°.

⁴⁵ Ley N° 7421. CHILE. Aprueba el código orgánico de tribunales. Ministerio de Justicia, Santiago, Chile, 9 de Julio de 1943, artículo 5°

⁴⁶ Decreto 100. CHILE. Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República de Chile, Ministerio secretaría general de la presidencia, Santiago, Chile, 22 de Septiembre de 2005, Artículo 82

encargados “de resolver los conflictos jurídicos de relevancia tributaria y aduanera que ocurran dentro del territorio nacional y que sean sometidos a su conocimiento, aún cuando en el sistema antiguo, claramente los procesos de reclamación tenían efectivamente el carácter de jurisdiccionales”⁴⁷

Otra característica que los autores han criticado, es que la nueva normativa ha colocado especial énfasis en la profesionalización y especialización de los Jueces y Secretarios Abogados, por lo tanto han dispuesto que para optar a dichos cargos es necesario tener el título de abogado, lo que antiguamente no era imprescindible y además “tener conocimientos especializados en materias tributarias o aduaneras”. En este punto, González y Ríos⁴⁸ resaltan la utilización de la conjunción “o”, dado que en el caso de los jueces, éstos deberían resolver asuntos de ambas materias, por lo tanto, la especialización debería exigirse en los dos ámbitos. En el caso de los Secretarios puede utilizarse esta flexibilidad, dado que en algunos TTA hay más de un Secretario, por tanto puede haber división de estas tareas a profesionales expertos en una u otra materia, sin embargo, los autores dicen que “tampoco satisface del todo la aprehensión por nosotros planteada, dado que en el sentido de que no todos los TTA contarán con dos Secretarios Abogados que cumplan funciones diferenciadas, situación que será excepcional tratándose de los TTA de la Primera y Quinta regiones y el primer TTA de la Región Metropolitana”⁴⁹. Esto afecta la idea inicial de contar con una justicia especializada, como se propuso en la formulación de la ley, ya que las exigencias no son tan estrictas en ese aspecto. Esta misma característica explica el carácter de “especiales” de los TTA.

⁴⁷ RIOS Álvarez, Rodrigo y GONZÁLEZ Holmes, Rodrigo. Manual de derecho aduanero. 1a ed. Santiago, Chile, Legalpublishing, Thompson Reuters, 2014. 326 p. pág.172.

⁴⁸ RIOS Álvarez, Rodrigo y GONZÁLEZ Holmes, Rodrigo. Manual de derecho aduanero. 1a ed. Santiago, Chile, Legalpublishing, Thompson Reuters, 2014. 326 p.,172.

⁴⁹ *Ibíd.* Pág. 72.

Otro punto importante a destacar, es el carácter de independiente de estos tribunales, que es el atributo más definitorio de estos organismos, ya que se explicita que “Ni el Presidente de la República ni el Congreso pueden en caso alguno ejercer funciones judiciales, avocarse a causas pendientes, revisar fundamentos o contenidos de sus resoluciones o hacer revivir procesos fenecidos”⁵⁰. Esta separación respecto a los otros ámbitos viene a materializar entonces la demanda que había acerca de la independencia de esta estructura, lo que, como manifiestan los autores “podemos enarbolarla como un aspecto esencial de estos nuevos tribunales por la vía de seguir el reconocimiento que la misma ha tenido en los diversos tratados que Chile ha ratificado y que se encuentran actualmente vigentes”⁵¹

Por otra parte, en cuanto a la competencia el artículo 108 del Código Orgánico de Tribunales (en adelante COT) define la competencia como “la facultad que tiene cada juez o tribunal para conocer de los negocios que la ley ha colocado dentro de la esfera de sus atribuciones”⁵². En este sentido, el artículo 1° de la Ley Orgánica de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, contenida en el artículo primero de la Ley 20.322, indica cuales son las funciones que corresponde realizar a estos órganos, ellas son⁵³:

- 1 Resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes, de conformidad al Libro Tercero del Código Tributario.

⁵⁰ Decreto 100. CHILE. Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República de Chile, Ministerio secretaría general de la presidencia, Santiago, Chile, 22 de Septiembre de 2005, Artículo 73 Inciso 1°.

⁵¹ RIOS Álvarez, Rodrigo y GONZÁLEZ Holmes, Rodrigo. Manual de derecho aduanero. 1a ed. Santiago, Chile, Legalpublishing, Thompson Reuters, 2014. 326 p., pág 164.

⁵² Ley N° 7421. CHILE. Aprueba el Código Orgánico de Tribunales. Ministerio de Justicia, Santiago, Chile, 9 de Julio de 1943, Artículo 108

⁵³ Ley N° 20.322. CHILE. Fortalece y perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera. Ley orgánica de tribunales tributarios y aduaneros. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, 27 de Enero de 2009. Artículo 1°.

- 2 Conocer y fallar las denuncias a que se refiere el artículo 161 del Código Tributario y los reclamos por denuncias o giros contemplados en el número tercero del artículo 165 del mismo cuerpo legal⁵⁴.
- 3 Resolver las reclamaciones presentadas conforme al Título VI del Libro II de la Ordenanza de Aduanas y las que se interpongan de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 186 y 187 de este mismo cuerpo legal⁵⁵.
- 4 Disponer, en los fallos que se dicten, la devolución y pago de las sumas solucionadas indebidamente o en exceso a título de impuestos, reajustes, intereses, sanciones, costas u otros gravámenes.
- 5 Resolver las incidencias que se promuevan durante la gestión de cumplimiento administrativo de las sentencias.
- 6 Conocer del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos a que se refiere el Párrafo 2º del Título III del Libro Tercero del Código Tributario⁵⁶.
- 7 Conocer del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos establecido en el Párrafo 4 del Título VI del Libro II de la Ordenanza de Aduanas.
- 8 Conocer de las demás materias que señale la ley.

En materias tributarias, el Libro Tercero del Código Tributario contiene en su Título II, el Procedimiento General de Reclamaciones y en su Título Tercero ciertos procedimientos especiales⁵⁷, tales como:

⁵⁴ D.L.830, CHILE. Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 31 de Diciembre de 1974. Artículos 161 y 165

⁵⁵ DFL N° 30. CHILE. Ordenanza de aduanas. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile 4 de Junio de 2005, Artículos 186 y 187

⁵⁶ *Ius citatum*, Párrafo 4 del Título VI del Libro II

⁵⁷ D.L.830, CHILE. Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 31 de Diciembre de 1974. Libro 3º, títulos II y III

- i) Procedimiento Especial de Reclamo de Avalúo de Bienes Raíces;
- ii) Nuevo Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos;
- iii) Las denuncias del artículo 161 del Código Tributario son de conocimiento del Procedimiento General de Aplicación de Sanciones⁵⁸;
- iv) Los reclamos por denuncias o giros contemplados en el número tercero del artículo 165, del Procedimiento Especial de Aplicación de Ciertas Multas⁵⁹.

En materias aduaneras, señala el Artículo 117 que “serán de competencia de los TTA las reclamaciones en contra de las siguientes actuaciones del SNA⁶⁰:

1. Liquidaciones, cargos y actuaciones que sirvan de base para la fijación del monto o determinación de diferencias de derechos, impuestos, tasas o gravámenes.
2. Clasificación y/o valoración aduanera de las declaraciones de exportación, practicadas por el Servicio de Aduanas.
3. Actos o resoluciones que denieguen total o parcialmente las solicitudes efectuadas en conformidad al Título VI del Libro II.
4. Las demás que establezca la ley”.

Dicha competencia estará dada para los procedimientos de reclamación, los cuales considera:

⁵⁸ D.L.830, CHILE. Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 31 de Diciembre de 1974. Libro 3°, títulos IV, Artículo 161

⁵⁹ *ius citatum*, artículo 165

⁶⁰ DFL N° 30. CHILE. Ordenanza de aduanas. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile 4 de Junio de 2005, Artículo 117

- i) El Procedimiento General de Reclamaciones Aduaneras;
- ii) El Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos;
- iii) El Procedimiento Especial para el Reclamo de Multas por Infracciones Aduaneras;
- iv) Procedimiento Especial para el Reclamo de Sanciones Disciplinarias;
- v) Procedimiento Artículo 199 Ordenanza de Aduanas.

1.8 Consideraciones generales sobre la creación e implementación de la ley 20.322

El proceso de instalación de esta reforma no ha estado exento de controversias y pueden realizársele críticas respecto a las deficiencias técnicas que ésta ha tenido en el camino, sin embargo, se le reconoce su relevancia en tanto es el *“primer tribunal contencioso administrativo propiamente tal que se contempla en nuestro sistema judicial”*⁶¹, lo que sin duda, es un avance importante en materia legislativa.

Según lo que hemos revisado hasta ahora, podemos ver que la reforma consta de dos importantes figuras que se añaden: la figura del juez, que se sustenta en tres principios orientadores: especialización, independencia y carrera funcionaria, por un lado, y en segundo lugar, la creación de un tribunal especializado, justificándose en *“su carácter complejo, su alto grado de tecnicismo, la necesidad de avocarse al estudio de la técnica contable, revisar*

⁶¹ MATUS, M (2013) “Aspectos orgánicos de la jurisdicción tributaria y aduanera. Comentario crítico a la ley N° 20.322 con motivo de su entrada en vigencia en todo el territorio nacional” Revista *Ius et Praxis*, Año 19, N° 1, 2013, pp. 195 – 222 ISSN 0717 – 2877, Universidad de Talca - Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

*la casuística de la técnica legislativa y, por supuesto, la actividad administrativa de los órganos encargados de su fiscalización*⁶².

Esta característica justamente fue la que llevó al Poder Ejecutivo a imponer su criterio, pues se decía que la complejidad era lo que hacía tan eficiente el servicio. Es por eso que esta nueva reforma busca asegurar que los profesionales elegidos para tales cargos tengan un alto grado de especialización en dichas materias, en especial la persona del juez, el que será elegido por un riguroso concurso público.

Además de ello, la Corte Suprema a través de un informe dirigido a la Cámara de origen⁶³ en la tramitación del proyecto de esta ley, expresó que la complejidad a la que alude el Poder Ejecutivo es más ilusoria que real, y que las Cortes de Apelaciones e incluso la Suprema, se han hecho cargo de numerosos temas tributarios y aduaneros, razones por las cuales, esta instancia recomendó incorporar los TTA al Poder Judicial, siendo por tanto, el nombramiento de los jueces de acuerdo al procedimiento que se utiliza para nombrar a los Jueces de Letras.

En este aspecto, debemos recordar que los TTA no integran el Poder Judicial, pero sí están sujetos a la superintendencia directiva, correccional y económica de la Corte Suprema, según lo dispuesto en el artículo 82 de la CPR⁶⁴.

⁶² Ibíd.

⁶³ Historia de la ley N° 20.322. Corte Suprema, Oficio 349, 2 noviembre 2007, pp. 437-441.

⁶⁴ “La Corte Suprema tiene Superintendencia directiva, correccional y económica de todos los tribunales de la Nación. Se exceptúan de esta norma el Tribunal Constitucional, el Tribunal Calificador de Elecciones y los tribunales electorales regionales.

Los tribunales superiores de justicia, en uso de sus facultades disciplinarias, sólo podrán invalidar resoluciones jurisdiccionales en los casos y forma que se establezca la ley orgánica constitucional respectiva”

Sin embargo, el énfasis en la especialización técnica de estos tribunales, hizo que se tomara la final decisión de incorporar al TTA como una judicatura de aquellas a que se refiere el artículo 5º inciso cuarto del COT.

En segundo lugar, la independencia del Tribunal constituye una segunda línea de argumentación para determinar la naturaleza del juez, que ha sido lo más discutible en la implementación de esta ley, puesto que la característica de independencia en sí misma, habla de cierto criterio de imparcialidad que debería tener el juez, con lo que los candidatos deberían asegurar no tener vinculación con el Ejecutivo, que es precisamente una de las partes de la contienda tributaria.

Es por eso que el proyecto en un primer momento, hablaba de un juez que fuera un funcionario del SII, pero que tuviera la categoría de un Director Regional, pero independiente de la influencia de éste. Por dicha naturaleza, en el Parlamento se rechazó esta idea, dado que con ello no se garantiza la imparcialidad de la persona nombrada.

El modelo que finalmente se impuso por acuerdo general, fue un sistema mixto de nombramiento, en el que el Ejecutivo invade la esfera propia del Poder Judicial reservándose la facultad de proponer los candidatos al cargo.

1.9 Paralelo entre el Sistema antiguo y el sistema nuevo

Figura 1

Diferencias Orgánicas		
	SISTEMA ANTIGUO (DIRECTOR REGIONAL- JUEZ TRIBUTARIO)	SISTEMA NUEVO (TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS)
El Juez.	<p>Correspondía al Director Regional del SII que tuviera competencia de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 115 del Código Tributario, que era nombrado y debía mantener la confianza del Director Nacional. En relación a su dependencia funcional, cabe señalar que el artículo 3° transitorio de la Ley N° 20.322 de 2009, eximió a los Directores Regionales de la obligación de ceñirse a las instrucciones administrativas dadas por el Director Nacional, cuando desempeñaren su labor jurisdiccional. Ello, con el objeto de asegurar una similar independencia de los jueces a nivel país, mientras se terminara</p>	<p>Es el Juez Tributario y Aduanero independiente, inamovible y que no pertenece al SII ni al SNA. De acuerdo a la ley, el TTA es un órgano jurisdiccional letrado, especial e independiente en el ejercicio de su ministerio. El TTA es, además, un tribunal de derecho, especial, servido por un juez que no forma parte del Poder Judicial, pero que está sujeto disciplinariamente a los tribunales superiores de justicia. Es un tribunal unipersonal, porque está constituido por una sola persona, sin perjuicio del personal auxiliar. Sólo el Cuarto Tribunal de la Región Metropolitana (Santiago Oriente) tendrá dos jueces, pero las</p>

	<p>de implementar la reforma.</p> <p>En materia aduanera correspondía a los Administradores o Directores Regionales quienes tenían la competencia para conocer los juicios aduaneros, Artículo 117 de la Ordenanza General de Aduanas.</p>	<p>causas que deban conocer se distribuirán entre ellos de acuerdo a un procedimiento objetivo y general establecido por la Corte de Apelaciones de Santiago.</p> <p>Cabe precisar que por ley los nombramientos de jueces y secretarios se efectúan conforme a las normas que rigen el Sistema de Alta Dirección Pública, es decir, las nóminas son confeccionadas por el Servicio Civil y enviadas a las Cortes de Apelaciones de cada región para que los respectivos presidentes conformen las ternas que finalmente son resueltas por el Presidente de la República. Los jueces tributarios y aduaneros cesan en sus funciones al cumplir 75 años de edad, y son calificados por las respectivas Cortes de Apelaciones.</p>
<p>Administración del tribunal.</p>	<p>De acuerdo a la Ley Orgánica del SII, los diversos tribunales tributarios (Directores Regionales respectivos) formaban parte integrante del organigrama administrativo de este servicio público, y eran dependientes de</p>	<p>Es el cambio más importante y significativo, pues el TTA es administrado ahora por una entidad independiente desde el punto de vista funcional, la denominada Unidad Administradora, que a su vez</p>

	<p>este último, tanto en sus funciones como en su presupuesto.</p> <p>Algo similar ocurría en el tema aduanero en que los Tribunales estaban en manos de los Administradores de Aduana o de sus Directores Regionales y en Segunda Instancia del Director Nacional.</p>	<p>depende del Ministerio de Hacienda, por tanto existe una cierta dependencia del Poder Ejecutivo.</p>
<p>Supervigilancia disciplinaria.</p>	<p>Dependían administrativa y disciplinariamente de las autoridades competentes de los respectivos servicios públicos, y se encontraban sometidos al Estatuto Administrativo y demás normas aplicables a los funcionarios públicos.</p>	<p>Se crean 4 Salas especializadas en las Cortes de Apelaciones más importantes (Valparaíso, Concepción, San Miguel y Santiago). Para su integración, se nombran 12 nuevos Ministros, los que deben tener conocimientos acreditables en materias tributarias y aduaneras. Se dota a 14 Cortes de Apelaciones de un Relator especializado, con conocimiento acreditable en temas tributarios y aduaneros. En Indicación de 26.10.07, se incorporan 2 Relatores adicionales: 1 para la Corte de Arica y otro para la de Valdivia.</p>

Diferencias de procedimiento		
	SISTEMA ANTIGUO (DIRECTOR REGIONAL - JUEZ TRIBUTARIO; ADMINISTRADOR DE ADUANAS)	SISTEMA NUEVO (TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS)
Plazo para reclamar.	En ambos casos, el reclamo debía interponerse, ordinariamente, en el término fatal de sesenta días hábiles, que se cuentan desde la notificación del acto reclamable.	De acuerdo a las modificaciones efectuadas al artículo 124 del Código Tributario, el nuevo plazo para presentar reclamo es de 90 días hábiles (todos los días del año, sólo exceptuados domingos y festivos) los que se computan desde la notificación válidamente efectuada, de los actos susceptibles de someterse al juicio general de reclamación.
Comparecencia en juicio.	En las reclamaciones y, en general, en cualquier proceso tributario o aduanero podían actuar los contribuyentes por sí o por medio de sus representantes legales o mandatarios. No se requería comparecer patrocinado por abogado, a menos que el tribunal tributario lo exigiera. Ahora, cuando comparecía este profesional, deberá constituirse el mandato judicial de acuerdo a lo	Sólo podrán actuar las partes por sí o por medio de sus representantes legales o mandatarios. Sin embargo, las partes deberán comparecer en conformidad a las normas establecidas en la Ley N°18.120 (patrocinado por abogado habilitado para el ejercicio de la profesión y representado por las personas que señala la ley), salvo que se trate de causas de

	expresado en la Ley N° 18.120 (escritura pública; por escrito autorizado ante ministro de fe; o en audiencia judicial que lo tenga por constituido)	cuantía inferior a treinta y dos unidades tributarias mensuales, en cuyo caso podrán comparecer sin patrocinio de abogado.
Valoración de la prueba	Regía el principio de la prueba legal tasada; esto es, la propia ley tributaria o la común definen los medios de prueba que pueden ofrecerse por las partes en el juicio, y le asignan un valor que el juez tributario debe respetar en su sentencia.	De acuerdo a las reglas de la sana crítica.
Recursos.	Reposición contra las resoluciones dictadas durante el juicio, y el de apelación contra la sentencia definitiva o la que haga imposible su continuación.	Reposición en general contra la mayoría de las resoluciones del juicio, con excepción de aquellas indicadas en el artículo 133 del Código Tributario. Contra la sentencia definitiva de primera instancia procede el recurso de apelación.
Partes del proceso.	El reclamante, el S.I.I. no era parte en el juicio (en 2° instancia representaba al Fisco el Consejo de Defensa del Estado). Respecto de los reclamos aduaneros, la aduana era juez y parte, tanto en primera como en segunda instancia.	El reclamante (contribuyente o usuario) y el Fisco (a través del SII o el SNA).
Notificaciones	Se aplicaban a cabalidad las formas de notificación establecidas en forma general en	Se mantienen las notificaciones del sistema antiguo, pero se

	<p>el artículo 11 del Código Tributario (personal, cédula, carta certificada), y las demás que procedieran de acuerdo a la aplicación supletoria del Código de Procedimiento Civil.</p> <p>Similar era en el tema aduanero.</p>	<p>incorpora una forma de notificación general: la publicación de las resoluciones en el sitio web del tribunal tributario. Esta nueva forma de notificación se aplica a todas las resoluciones, con excepción de aquellas que la ley ordena notificar en forma más tradicional.</p>
<p>Gestión del reclamo</p>	<p>Revisión de la Actuación Fiscalizadora (R.A.F.)</p> <p>En lo Tributario. Correspondía a una instancia administrativa previa al reclamo, de carácter voluntaria, que podía adoptar el contribuyente para que se revisara, por el Departamento Jurídico de una Dirección Regional, la legalidad de un acto reclamable. Se regía por la Circular SII N°26 de 2008, y su presentación suspendía el plazo para reclamar, el que se continuaba computando una vez notificada al contribuyente la resolución que recayera en este trámite. Podía presentarse incluso vencido el plazo para reclamar.</p>	<p>Reposición administrativa voluntaria (R.A.V.).</p> <p>Es un trámite administrativo previo al reclamo, que se interpone ante la misma autoridad que emitió un acto reclamable, para que reconsidere su emisión o alcance. A diferencia de la R.A.F., su interposición no suspende al plazo de 90 días para reclamar, por lo que, para no perder la vía judicial, el contribuyente debe calcular el plazo de su presentación, y procurar que se resuelva antes del vencimiento de aquél.</p> <p>La reforma, evidentemente, no se remite sólo a las menciones anteriores, pues existen otros cambios específicos que se observan en las modificaciones e incorporaciones a los textos</p>

		<p>tributarios y procesales, que fueron necesarios realizar para la implementación de este nuevo concepto de administración de justicia en materia de impuestos internos y aduaneros.</p> <p>No obstante lo anterior, se hace presente que el antiguo procedimiento denominado RAF el SII lo mantiene vigente aceptando revisiones en carácter administrativo, sin sujeción a plazos especiales y que a criterio del SII pueden modificar giros, liquidaciones o resoluciones dictadas con anterioridad. En todo caso este procedimiento voluntario y flexible de parte del servicio no suspende los plazos legales para interponer la reposición administrativa o el reclamo tributario regulado en el CT</p>
--	--	--

Fuente; [cetuchile.cl](http://www.cetuchile.cl)⁶⁵

⁶⁵ Centro de Estudios Tributarios. Departamento de Control de Gestión y sistemas de Información. Disponible [en línea] en:
http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=416:estructura-general-del-nuevo-procedimiento-general-de-reclamaciones&Itemid=141

CAPITULO 2

2. DE LOS PROCEDIMIENTOS Y RECLAMACIONES ANTE TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS

La Ley 20.322 encomienda a los TTA, la función jurisdiccional de resolver las contiendas que se susciten entre el SII o el SNA y los contribuyentes, producto de actuaciones o decisiones llevadas a cabo por alguno de dichos Servicios en el ejercicio de sus funciones.

2.1 Competencia de los TTA

Los TTA de todo el país tienen competencia y especialización para resolver materias tanto tributarias como aduaneras. En el caso de los TTA que operan en la Región Metropolitana, la distribución de las causas entre el Primer y Segundo Tribunal cuya jurisdicción es común, por un lado, y entre el Tercero y el Cuarto cuyo territorio también es uno mismo, se efectúa de manera automatizada, sorteándose entre los 2 Tribunales que comparten un mismo territorio jurisdiccional conforme a lo establecido en auto acordado de la Corporación Administrativa del Poder Judicial de fecha 7 de Julio de 2014⁶⁶

a) En materia Tributaria

Rige al respecto el artículo 115 del Código Tributario⁶⁷. Conforme a éste, el TTA conocerá de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de

⁶⁶ Diario Oficial de la República de Chile, Santiago, Auto acordado sobre distribución de demandas nuevas entre los tribunales tributarios y aduaneros, 7 de Julio de 2014, Corporación administrativa del poder judicial. Viernes 5 de Septiembre de 2014. N° 40.951. cuerpo I-9.

⁶⁷ D.L.830, CHILE. Código Tributario. Ministerio de Hacienda, 21 de diciembre de 1974, Artículo 115

las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, salvo que expresamente se haya establecido una regla diversa.

Será competente el TTA cuyo territorio jurisdiccional corresponda al de la unidad del Servicio que emitió la liquidación o el giro o que dictó la resolución en contra del cual se reclame; en el caso de reclamaciones en contra del pago, será competente el Tribunal cuyo territorio corresponda al de la unidad que emitió el giro al cual corresponda el pago.

Si las liquidaciones, giros o resoluciones fueren emitidos por unidades de la Dirección Nacional, o el pago correspondiere a giros efectuados por estas mismas unidades, la reclamación deberá presentarse ante el TTA en cuyo territorio tenía su domicilio el contribuyente al momento de ser notificado de revisión, de citación, de liquidación o de giro.

El conocimiento de las infracciones a las normas tributarias y la aplicación de las sanciones pecuniarias por tales infracciones, corresponderá al TTA que tenga competencia en el territorio donde tiene su domicilio el infractor. Sin embargo, en los casos a que se refieren los números 1° y 20° del artículo 165 del Código Tributario, la aplicación administrativa de las sanciones corresponderá al Director Regional del domicilio de infractor⁶⁸.

Tratándose de infracciones cometidas en una sucursal del contribuyente, conocerá de ellas el Director Regional o TTA, según corresponda, que tenga competencia en el territorio dentro del cual se encuentre ubicada dicha sucursal.

En este ámbito, Silva advierte que el artículo 116 del CT, faculta a los Directores Regionales del SII a delegar en funcionarios del servicio la aplicación de sanciones que correspondan a su competencia, siendo este atributo, inédito en Chile, en el que se autoriza a delegar una jurisdicción.

⁶⁸ D.L.830, CHILE. Código Tributario. Ministerio de Hacienda, 21 de diciembre de 1974, Artículo 165 N° 1 Y 20

Estos, según él, “deberán ser necesariamente abogados, desde el momento en que estos funcionarios serán ‘tribunales’ para estos efectos. Sus resoluciones admitirán por regla general recursos jurisdiccionales”⁶⁹

La representación del Fisco en los procesos jurisdiccionales corresponderá exclusivamente al Servicio, que, para todos los efectos legales, tendrá la calidad de parte. Si éste lo considera necesario podrá requerir la intervención del Consejo de Defensa del Estado ante los tribunales superiores de justicia. La representación del Servicio la asumen los Directores Regionales, salvo que el Director Nacional estime pertinente asumirla él.

En segunda instancia será competente la Corte de Apelaciones en cuyo territorio jurisdiccional tenga asiento el TTA.

La Corte Suprema conocerá de los recursos de casación que se deduzcan contra las sentencias de segunda instancia dictadas por las Cortes de Apelaciones cuando tales recursos sean procedentes.

b) En materia Aduanera:

Hace referencia a la Competencia Aduanera el Título VI del Libro II de la Ordenanza y a los artículos 186 y 187 del mismo texto legal. La referencia al Título VI corresponde al artículo 117; por lo que es importante transcribir dichas normas, para precisar la competencia aduanera, más importante.

“Artículo 117.- Serán de competencia de los TTA las reclamaciones en contra de las siguientes actuaciones del Servicio Nacional de Aduanas⁷⁰:

Liquidaciones, cargos y actuaciones que sirvan de base para la fijación del monto o determinación de diferencias de derechos, impuestos, tasas o gravámenes.

⁶⁹ SILVA Montes, Rodrigo. Manual de procedimiento tributario y aduanero. 1ª edición. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile. 2010. 358 páginas. Pág. 39.

⁷⁰ DFL N° 30. CHILE. Ordenanza de aduanas. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile 4 de Junio de 2005, Artículo 117

Clasificación y/o valoración aduanera de las declaraciones de exportación, practicada por el Servicio de Aduanas.

Actos o resoluciones que denieguen total o parcialmente las solicitudes efectuadas en conformidad al Título VII del Libro II⁷¹.

Las demás que establezca la ley.

Será competente para conocer de las reclamaciones señaladas en el inciso anterior, el Tribunal en cuyo territorio jurisdiccional se encuentre la autoridad aduanera que hubiere practicado la actuación que se reclama.”

“Artículo 186.- Si el citado no concurriere a la referida audiencia o en ella rechazare la existencia de la infracción o su responsabilidad en la misma, se resolverá discrecionalmente si se aplicará la multa, con el mérito de los antecedentes que existan. En caso de aplicarse la multa, no podrá imponerse un monto inferior al 10% de la máxima legal⁷².

En el acta se dejará constancia de la falta de comparecencia o, en su caso, del rechazo formulado por la persona citada, de lo resuelto, de los hechos fundantes de tal decisión, y de la circunstancia de haberse informado al infractor que haya concurrido sobre su derecho a reclamar de la multa de conformidad a los incisos siguientes.

El afectado por la multa que se hubiere aplicado podrá reclamar, fundadamente, dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha de realización de la audiencia respectiva, ante el TTA el que conocerá de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo siguiente.

Transcurrido el plazo a que se refiere el inciso anterior sin que se reclame, se procederá a emitir el giro comprobante de pago correspondiente.”

⁷¹ DFL N° 30. CHILE. Ordenanza de aduanas. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile 4 de Junio de 2005, Artículo Libro II, Título VII

⁷² DFL N° 30. CHILE. Ordenanza de aduanas. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile 4 de Junio de 2005, Artículo 186

”Artículo 187.- Cuando el monto máximo de la liquidación de las multas por contravenciones aduaneras no exceda de 6 Unidades Tributarias Mensuales, el Administrador de la Aduana respectiva podrá aplicarlas directamente, en el mismo documento que la origine o en la denuncia, con el solo mérito de los antecedentes que existan; pero el afectado tendrá derecho a reclamo, caso en el cual se substanciará el proceso correspondiente en conformidad a las reglas establecidas en el Título II del Libro III de esta Ordenanza.⁷³”

Cabe destacar que el legislador se preocupó de establecer que todas las materias que sean reclamables ante los Directores y Administradores de Aduana deben entablarse ante los TTA, es así como el artículo 8° de la Ley⁷⁴ dice lo siguiente:

“Las materias que en virtud de la ley sean reclamables ante los Directores Regionales y Administradores de Aduana, de conformidad con las normas del Título VI del Libro II de la Ordenanza de Aduanas, que se sustituye por el numeral 5) del Artículo Tercero, serán reclamables ante el Tribunal Tributario y Aduanero, de conformidad con las normas de la presente ley.

Asimismo, las materias que en virtud de la ley correspondía conocer a la Junta General de Aduanas como tribunal, serán de competencia del TTA, de conformidad con las normas de la presente ley.”

Como se ha señalado anteriormente en segunda instancia será competente la Corte de Apelaciones en cuyo territorio jurisdiccional tenga asiento el TTA; y conocerá de los recursos de casación que se deduzcan contra las sentencias de segunda instancia dictadas por las Cortes de

⁷³ DFL N° 30. CHILE. Ordenanza de aduanas. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile 4 de Junio de 2005, Artículo 187

⁷⁴ Ley N° 20.322. CHILE. Fortalece y perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera. Ley orgánica de tribunales tributarios y aduaneros. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, 27 de Enero de 2009. Artículo Octavo.

Apelaciones cuando tales recursos sean procedentes, la Excelentísima Corte Suprema.

Respecto a estos puntos, González y Ríos destacan la crítica que realizan los autores Ugalde, García y Ugarte frente a la redacción del inciso final del artículo 117 de la ley 20.322 - la que plantea el criterio determinante de la competencia de los TTA, que dispone que ésta no viene dada por un territorio asociado a una actuación determinada respecto de la mercancía que sea objeto del asunto que se reclame, sino derechamente la ley se enfoca en el territorio en el cual está situada la autoridad aduanera que haya practicado la actuación objeto de reclamo – y plantean que ésta se aleja de los parámetros establecidos en la propia ordenanza y en los criterios del derecho comparado⁷⁵, que sitúan la competencia de estos tribunales con un criterio de territorialidad relacionado con el “lugar, puerto o aeropuerto por donde ingresan o salen las mercancías respectivas, dándoles una destinación aduanera, como por ejemplo, importación, exportación, tránsito, etc.”, con lo que se estaría planteando una disociación respecto al TTA competente, dado que puede serlo cualquier tribunal aduanero no necesariamente ligado a ese territorio.

Los autores señalan que si se usa ese criterio en vez de precisar que la competencia estará dada por el lugar por donde ingresan o salen las mercancías - lo que sería más acorde a los principios de inmediatez, eficiencia y economía procesal - se daría pie a potenciales inconvenientes, como por ejemplo, si se da el caso de que una mercancía ingresa por determinada aduana (puerto, aeropuerto), pero que la autoridad jurisdiccional que emite la resolución del caso, se encuentre en otro lugar y que además las autoridades zonales sientan el deber de consultar a los Departamentos de Valoración, Regímenes Especiales, etc., se dificultaría la tramitación y se generaría una

⁷⁵ RIOS Álvarez, Rodrigo y GONZÁLEZ Holmes, Rodrigo. Manual de derecho aduanero. 1a ed. Santiago, Chile, Legalpublishing, Thomson Reuters, 2014. 326 p., pág.196

situación de sobrecarga jurisdiccional en los TTA de Valparaíso, donde se encuentran radicadas la Dirección General de Aduanas y sus principales autoridades⁷⁶.

Respecto a esto, González y Ríos hacen hincapié en el tenor del inciso final del artículo 84 de la Ordenanza, que dispone que “la formulación de cargos por diferencias de derechos, impuestos u otros gravámenes podrá ser efectuada por la autoridad ante la cual se hubiere tramitado la respectiva destinación aduanera y también por aquella que hubiere efectuado la revisión, investigación o auditoría a posteriori”.

Por esto, según los autores, “lo que interesará es determinar la autoridad y el momento en el que se materializa el cobro del tributo correspondiente, ya que ello generaría el consecuencial reclamo ante el TTA respectivo, por cuanto todo lo que ocurra con antelación a la formulación del cargo por parte de la autoridad aduanera no tendrá mayores incidencias en materia de competencia, porque mientras ello no ocurra no habrá – en términos concretos - cobro de un tributo del cual reclamar”⁷⁷

2.2 Del procedimiento tributario

2.2.1 Tramitación del nuevo procedimiento general de reclamaciones.

Artículos pertinentes y competencia:

⁷⁶ UGALDE Prieto, Rodrigo, GARCÍA Escobar, Jaime, UGARTE Soto, Alfredo. Tribunales Tributarios y Aduaneros. Santiago de Chile. 4ta. Edición Legal Publishing, 2011. 541 p. Pág 315.

⁷⁷ RIOS Álvarez, Rodrigo y GONZÁLEZ Holmes, Rodrigo. Manual de derecho aduanero. 1a ed. Santiago, Chile, Legalpublishing, Thompson Reuters, 2014. 326 p., pág 197.

Los Art. 115 a 127 del Código Tributario tratan de las distintas actuaciones de que son competentes estos tribunales⁷⁸. El Art. 115 dispone⁷⁹:

“El TTA conocerá en primera o en única instancia, según proceda, de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, salvo que expresamente se haya establecido una regla diversa.

Será competente para conocer de las reclamaciones el TTA cuyo territorio jurisdiccional corresponda al de la unidad del Servicio que emitió la liquidación o el giro o que dictó la resolución en contra de la cual se reclame; en el caso de reclamaciones en contra del pago, será competente el TTA cuyo territorio jurisdiccional corresponda al de la unidad que emitió el giro al cual corresponda el pago. Si las liquidaciones, giros o resoluciones fueren emitidos por unidades de la Dirección Nacional, o el pago correspondiere a giros efectuados por estas mismas unidades, la reclamación deberá presentarse ante el TTA en cuyo territorio tenía su domicilio el contribuyente al momento de ser notificado de revisión, de citación, de liquidación o de giro.

El conocimiento de las infracciones a las normas tributarias y la aplicación de las sanciones pecuniarias por tales infracciones, corresponderá al TTA que tenga competencia en el territorio donde tiene su domicilio el infractor. Sin embargo, en los casos a que se refieren los números 1º y 2º del artículo 165, la aplicación administrativa de las sanciones corresponderá al Director Regional del domicilio del infractor⁸⁰.

⁷⁸ Ley N° 7421. CHILE. Aprueba el código orgánico de tribunales. Ministerio de Justicia, Santiago, Chile, 9 de Julio de 1943, Artículos 115 a 127

⁷⁹ *Ius citatum*, Artículo 115

⁸⁰ D.L.830, CHILE. Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 31 de Diciembre de 1974. Artículo 165 N° 1 y 2.

Tratándose de infracciones cometidas en una sucursal del contribuyente, conocerá de ellas el Director Regional o TTA, según corresponda, que tenga competencia en el territorio dentro del cual se encuentre ubicada dicha sucursal.”

En este punto, Ugalde, García y Ugarte plantean que con la reforma que se realiza, mantiene la estructura básica de la primera instancia del procedimiento general de las reclamaciones. Sin embargo, se han realizado modificaciones importantes con relación al órgano jurisdiccional que conocerá de las reclamaciones.

Es así como la estructura del procedimiento general de las reclamaciones que conocerá el Juez Tributario y Aduanero será de TRES ETAPAS, esto es, etapa de discusión, de prueba y de sentencia. Ello sin perjuicio de la etapa previa de recurso de reposición administrativo y de las situaciones especiales que en el curso del mismo se pueden presentar⁸¹.

2.2.2 Actuaciones reclamables en materia tributaria

En esta materia las actuaciones reclamables ante los Tribunales Tributarios son las señaladas en el artículo 115, ellas son: i) Liquidaciones; ii) Giros y iii) Resoluciones.

1. Liquidación: es el acto mediante el cual el SII determina el impuesto que adeuda el contribuyente, ya sea porque a su juicio no determinó la obligación tributaria estando obligado a hacerlo, o bien porque el

⁸¹ UGALDE Prieto, Rodrigo, GARCÍA Escobar, Jaime, UGARTE Soto, Alfredo. Tribunales Tributarios y Aduaneros. Santiago de Chile. 4ta. Edición Legal Publishing, 2011. 541 p pág. 105

organismo considera que el impuesto declarado no corresponde a la cuantificación del hecho gravado⁸².

La liquidación se emite por el SII una vez que se han cumplido los trámites previos (Citación y/o Tasación) dejando establecido que se agotaron todas las instancias para requerir antecedentes del contribuyente, documento que considera el valor neto, reajustes, intereses y multas.

En consecuencia, la liquidación evacuada por el SII sólo procede cuando el contribuyente no declaró sus impuestos estando obligado a hacerlo; o bien, si habiendo realizado su declaración de impuestos y pago, ésta no fue acorde con la cuantificación del hecho gravado según antecedentes emanados de la fiscalización efectuada por el SII.

Giros: estos son una orden de pago de impuestos y/o intereses y multas, que emite y notifica el SII al contribuyente, remitiendo copia a la Tesorería General de la República, organismo encargado de efectuar los cobros respectivos.

Por consiguiente, los giros son órdenes de pago emitidos por el SII teniendo en consideración la liquidación efectuada o las declaraciones y antecedentes aportados por los contribuyentes, señalando además el plazo en el que se debe efectuar el pago.

Resoluciones: son reclamables las resoluciones que inciden en el pago de un impuesto o en los elementos que sirven de base para determinarlo; y también las resoluciones que deniegan las peticiones establecidas en el artículo 126 del Código Tributario⁸³.

⁸² TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS. Materias Reclamables. [en línea] [consulta:21 de marzo de 2015] http://www.tta.cl/opensite_20091214123348.aspx

⁸³ D.L.830, CHILE. Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 31 de Diciembre de 1974, Artículo 126

Señalan Ugalde, García y Ugarte que “Estos actos son reclamables en este procedimiento en cuanto son accesorios del impuesto que se ha determinado o redeterminado en una liquidación o reliquidación. Por tanto, se reclaman junto con el impuesto que es lo principal”.⁸⁴

2.2.3 Plazo para interponer un reclamo

Todo reclamo tributario debe ser presentado por el contribuyente ante el TTA que se ubica en el territorio jurisdiccional de la unidad del SII que emitió la liquidación, giro o resolución objeto del reclamo, considerándose como plazo fatal para realizar dicho trámite 90 días contados desde la notificación del acto reclamado⁸⁵. En relación a este plazo debe tenerse presente que estos son de días hábiles,⁸⁶ y no se considera como tal el feriado judicial a que se refiere el Art. 313 del Código Orgánico de Tribunales⁸⁷.

Con todo, existe una regla especial establecida en la parte final del mismo artículo 124 inciso 3° del Código Tributario, “...dicho plazo fatal se ampliará a un año cuando el contribuyente, de conformidad con lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 24, pague la suma determinada por el Servicio dentro del plazo de 90 días, contados desde la notificación correspondiente.

Por último, existe una norma supletoria la que se encuentra establecida en el inciso 4° del artículo 124 del Código Tributario, conforme a la cual, si no pudieran aplicarse las reglas enunciadas sobre el cómputo de los plazos, éstos

⁸⁴ UGALDE Prieto, Rodrigo, GARCÍA Escobar, Jaime, UGARTE Soto, Alfredo. Tribunales Tributarios y Aduaneros. Santiago de Chile. 4ta. Edición Legal Publishing, 2011. 541 p pág 132

⁸⁵ D.L.830, CHILE. Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 31 de Diciembre de 1974, Artículo 124

⁸⁶ *Ius citatum*, Artículo 131

⁸⁷ Ley N° 7421. CHILE. Aprueba el código orgánico de tribunales. Ministerio de Justicia, Santiago, Chile, 9 de Julio de 1943, artículo 131

se contarán desde la fecha de la resolución, acto o hecho en que la reclamación se funde.

2.2.4 Formalidades y Requisitos para presentar un reclamo

El artículo 125 del Código Tributario, establece los requisitos que debe cumplir el reclamo para ser declarado admisible por el TTA. Debemos recordar que con las modificaciones introducidas por la Ley 20.322, este artículo sufre dos adecuaciones importantes.

Por un lado, se agrega un nuevo numeral -que pasa a ser el primero-, en virtud del cual se establece como requerimiento básico del escrito de reclamación, consignar el nombre o razón social, número de rol único tributario, domicilio, profesión u oficio del reclamante y, en su caso, de la o las personas que lo representan y la naturaleza de la representación. Por el otro, se modifica la sanción ante el incumplimiento de esta obligación, distinguiendo entre aquellas causas en que se permite la litigación sin patrocinio de abogado y aquellas que lo requieren.

En el primer caso, el juez debe dictar una resolución otorgando un plazo no inferior a 15 días para subsanar las omisiones. En el segundo, en tanto, el plazo no podrá ser inferior a 3 días, lo cual se explica fácilmente si consideramos que el contribuyente, en esta última situación, tendrá la asesoría de un profesional experto en la tramitación. El apercibimiento establecido en la ley para el evento que no se subsanen las omisiones, consiste en tener por no presentado el reclamo.

Además de los requisitos establecidos en el artículo 125 del Código Tributario, recordemos que de acuerdo al art. 129, en los casos cuya cuantía sea igual o superior a 32 UTM, la comparecencia del contribuyente deberá efectuarse siempre mediante abogado habilitado para el ejercicio de la profesión; siendo esta última circunstancia una situación de hecho que deberá ser acreditada ante el secretario del tribunal. De esta forma, de cumplirse con la condición de la cuantía, la primera presentación que haga el contribuyente al

TTA deberá ser patrocinada por un abogado habilitado. En el evento que este requisito no se cumpla, la presentación no podrá ser proveída y se tendrá por no presentada para todos los efectos legales

Independiente de todo lo anterior, además, hay que tener presente que, por aplicación del artículo 148 del Código Tributario, el reclamo debe cumplir con los requisitos generales de todo escrito, los que se contienen en el artículo 30 del Código de Procedimiento Civil, en relación con el artículo 115 del Código Tributario, esto es:

- 1) Suma del Reclamo: Se encabezará con una suma que indique su contenido o el trámite de que se trata.
- 2) Designación del Tribunal ante el cual se dirige: Deberá presentarse ante el tribunal que sea competente de acuerdo a las normas sobre competencia que ya analizamos.

Adicionalmente, en virtud del artículo 531 del Código Orgánico de Tribunales, el escrito debe tener una redacción en términos respetuosos; y de acuerdo a la Ley 18.120 éste debe encontrarse firmado por quien lo suscriba

Ugalde, García y Ugarte describen lo referente al escrito del reclamo, que está regulado por los artículos 124 y 125 del CT, modificados por los números 18 y 19 del artículo 2° de la ley 20.322. En este sentido, destacan que el juicio tributario no se inicia con la notificación de algunos de los actos administrativos señalados en el N°1 sino que con el reclamo de aquellos.

El análisis del escrito de reclamo obliga a analizar los siguientes puntos:

1. Quién se encuentra habilitado para reclamar
2. Plazo para interponer un reclamo
3. Requisito del reclamo
 - a. Requisitos establecidos por el artículo 125

- b. Requisitos establecidos en el nuevo inciso 2° del artículo 129
 - c. Requisitos generales de todo escrito
4. Efecto de la omisión en el escrito de reclamo de los requisitos enumerados en el artículo 125.
 5. Efectos de la presentación válida del reclamo
 6. Rectificación de errores propios
 7. Devolución de impuestos de traslación y de recargo.

2.2.5 Contenido de las reclamaciones tributarias

Está contenido en el artículo 124 del Código Tributario, y expresa que toda persona podrá reclamar de la totalidad o de algunas de las partidas o elementos de una liquidación, giro, pago o resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, estableciendo como requisito mínimo para reclamar el invocar un interés actual comprometido, es decir, exige un interés patrimonial que se vea afectado por el acto⁸⁸. Además, este artículo limita las causales de reclamo en el caso de los giros, restringiendo solamente en ese caso las causas de pedir a una, que dichos giros no se conformen con la respectiva liquidación. El inciso segundo del referido artículo, por otro lado, expresamente indica que se pueden reclamar las resoluciones que denieguen cualquier petición de las que se

⁸⁸ D.L.830, CHILE. Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 31 de Diciembre de 1974, Artículo 124

refiere el artículo 126 del mismo código, es decir, es reclamable la denegación de una devolución de impuestos derivada de un error del contribuyente⁸⁹.

Además, el Art. 125 del Código Tributario dispone los requisitos que debe contener la reclamación que son los mismos contenidos en el artículo 123 de la Ordenanza de Aduanas ya señalado anteriormente⁹⁰:

“1°. Consignar el nombre o razón social, número de Rol Único Tributario, domicilio, profesión u oficio del reclamante, y, en su caso, de la o las personas que lo representan y la naturaleza de la representación.

2°. Precisar sus fundamentos.

3°. Presentarse acompañada de los documentos en que se funde, excepto aquellos que por su volumen, naturaleza, ubicación u otras circunstancias, no puedan agregarse a la solicitud.

4°. Contener, en forma precisa y clara, las peticiones que se someten a la consideración del Tribunal.

Si no se cumple con los requisitos antes enumerados, el Juez Tributario y Aduanero dictará una resolución, ordenando que se subsanen las omisiones en que se hubiere incurrido, dentro del plazo que señale el tribunal, el cual no podrá ser inferior a tres días, bajo apercibimiento de tener por no presentada la reclamación. Respecto de aquellas causas en que se permita la litigación sin patrocinio de abogado, dicho plazo no podrá ser inferior a quince días”.

2.2.6 Efectos de la presentación válida del reclamo

La presentación del reclamo produce importantes efectos procesales y tributarios:

⁸⁹ D.L.830, CHILE. Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 31 de Diciembre de 1974, Artículo 126

⁹⁰ *Ius citatum*, Artículo 125

a) En el caso de las liquidaciones se suspende el giro de los impuestos: al respecto el artículo 24 inciso 2° del Código Tributario, dispone: “Sin embargo, si el contribuyente hubiere deducido reclamación, los impuestos y multas correspondientes a la parte reclamada de la liquidación se girarán notificado que sea el fallo pronunciado por el TTA”.

b) Nace el derecho del contribuyente establecido en el artículo 127 del Código Tributario, esto es, “...el interesado que reclame contra la nueva liquidación dentro del plazo que corresponda de conformidad al artículo 124, tendrá además derecho a solicitar, dentro del mismo plazo, y conjuntamente con la reclamación, la rectificación de cualquier error de que adolecieren las declaraciones o pagos de impuestos correspondientes al período reliquidado.”

c) Según dispone el inciso primero del artículo 134, “Pendiente el fallo de primera instancia, el Director Regional podrá disponer se practiquen nuevas liquidaciones en relación al mismo impuesto que hubiere dado origen a la reclamación.”

d) De acuerdo al artículo 136, nace la obligación del Juez de declarar la prescripción de oficio de los impuestos. Al respecto indica la norma: “El Juez Tributario y Aduanero dispondrá en el fallo la anulación o eliminación de los rubros del acto reclamado que correspondan a revisiones efectuadas fuera de los plazos de prescripción”.

e) Conforme al inciso final del artículo 134: “Formulado un reclamo, se entenderán comprendidos en él los impuestos que nazcan de hechos gravados de idéntica naturaleza de aquél que dio origen a los tributos objeto del reclamo y que se devenguen durante el curso de la causa”.

f) De acuerdo a lo dispuesto en el inciso final del artículo 201 del Código Tributario, en relación al artículo 24 inciso 2°, cuando el contribuyente deduce reclamación se suspende el cómputo del plazo de prescripción de la acción fiscalizadora y de la acción de cobro.

g) Por último, el reclamo fija la cuestión controvertida que se somete al conocimiento del TTA.

Del reclamo interpuesto por el contribuyente, el TTA conferirá traslado al SII por el término de 20 días. En consecuencia el SII tiene el plazo 20 días para contestar el reclamo. En esta contestación debe exponer claramente los fundamentos de hecho y de derecho en que se apoya y las peticiones concretas que se someten a la decisión del Tribunal. (Art. 132 Código Tributario)⁹¹

2.2.7 Resolución que recae en el reclamo.

Una vez presentado el reclamo, el TTA hará un examen de admisibilidad del mismo, a fin de verificar si el escrito cumple con los requisitos o presupuestos que la ley establece para su interposición (artículo 125, números 1 a 4, del CT).

Si no los cumple, el tribunal dictará una resolución ordenando su subsanación, dentro del plazo que señale, bajo apercibimiento de tener por no presentada la reclamación. El plazo no podrá ser inferior a 3 días respecto de aquellas causas que requieran patrocinio de abogado, y a 15 días respecto de aquellas en que se permita la litigación sin patrocinio de abogado (artículo 125 del Código Tributario), según ya se indicó.

Si los requisitos omitidos por el reclamo no pueden subsanarse (por ejemplo, individualización del acto del cual se reclama, firma del reclamante), entendemos que no puede hablarse de un reclamo propiamente tal y no se producirá ninguno de los efectos propios de la interposición del mismo. Sin embargo, antes que se cumpla el plazo para reclamar, podría presentarse un nuevo escrito que sí cumpla dichos requisitos.

⁹¹ D.L.830, CHILE. Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 31 de Diciembre de 1974, Artículo 132

Debe tenerse presente que este traslado se notifica a dicho servicio por correo electrónico a la dirección que este tiene registrada en el Tribunal. (Art. 131 bis del Código Tributario)

2.2.8 Notificaciones

La normal general del Art. 131 bis del Código Tributario es que estas se hacen mediante la inclusión de su texto íntegro en el sitio en internet del Tribunal⁹². Como se dijo anteriormente, el sistema procesal nuevo hace plenamente aplicable las notificaciones vía internet lo que significa que presentado un reclamo, debe estarse continuamente revisando la página del TTA, tan distinto al tradicional que es la inclusión de las resoluciones en un estado diario que se lleva en el recinto del tribunal. No obstante algunas notificaciones sí deben hacerse por carta certificada. El Art. 131 bis dispone que las notificación “al reclamante” de las sentencias definitivas; de las resoluciones que reciban la causa a prueba, y de aquellas que declaren inadmisibles un reclamo, pongan término al juicio o hagan imposible su continuación serán efectuadas por carta certificada⁹³. Es importante destacar que las notificaciones por carta certificada se entienden hechas al tercer día contado desde aquel en que la carta fue expedida por el tribunal.

2.2.9 Contestación del reclamo por parte del SII

Como señalamos anteriormente, una vez recibido el reclamo, y realizado el examen formal del mismo, si éste es admitido a tramitación por cumplir los requisitos legales, el Juez Tributario y Aduanero deberá dar traslado al

⁹² D.L. 830, CHILE. Código Tributario. Ministerio de Hacienda, 21 de diciembre de 1974., Artículo 131 bis

⁹³ D.L. 830, CHILE. Código Tributario. Ministerio de Hacienda, 21 de diciembre de 1974., Artículo 131 bis

Servicio, por el término de 20 días hábiles, con el objeto que éste organismo, si lo estima pertinente, responda las objeciones que ha realizado el contribuyente.

En ese período el SII deberá realizar su contestación al reclamo formulado en su contra, quien al igual que el reclamante, debe realizar en el mismo una exposición clara de los hechos y fundamentos de derecho en que se apoya para determinar la liquidación, giro o resolución, así como las peticiones concretas que se someten a la decisión de los TTA. Además, el Servicio en su contestación podrá solicitar las medidas cautelares que estime pertinentes, las que se tramitarán por cuerda separada.

Con todo, el SII no está obligado a evacuar el traslado, y su silencio, siguiendo las reglas generales, no implica, en manera alguna, aceptar las pretensiones del reclamante. Por el contrario, deberá entenderse que se da por evacuado el trámite, como si realmente se hubiera presentado la contestación, pero negando los hechos que le sirven de fundamento.

La notificación del traslado al SII, se hará por medio de correo electrónico, para lo cual el Director Regional respectivo deberá registrar ante el TTA de su jurisdicción, una dirección de correo electrónico. Esta designación se entenderá vigente, mientras no se informe su modificación al tribunal.

Al respecto, Ríos y González plantean que “se ha discutido si procede en la contestación del reclamo que el Servicio oponga excepciones dilatorias, concluyendo que este proceder en general ha sido aceptado por los TTA”.⁹⁴

2.2.10 De la Prueba

⁹⁴ RIOS, Rodrigo; GONZALEZ, Rodrigo *Manual de Derecho Aduanero*. Santiago de Chile. Legal Publishing Chile, 2014, 328 p.213

Recepción de la causa a prueba. Vencido el plazo de traslado de la presentación al SII que se extiende por 20 días, haya o no contestado dicho organismo, el Tribunal debe recibir la causa a prueba si es que el Juez TTA considera que existen hechos controvertidos de carácter sustancial y pertinente, de oficio o a petición de parte, recibirá la causa a prueba mediante la dictación de una resolución que será notificada al contribuyente o a su representante por carta certificada, y al SII en el portal web del TTA. Esta resolución es inoponible y apelable, dentro de los 5 días.

La resolución que se dicte al efecto señalará los puntos sobre los cuales deberá recaer la prueba. En este punto, como lo planteamos anteriormente, es importante destacar que la resolución que recibe la causa a prueba la dicta el TTA con independencia de la respuesta del SII, por cuanto no impide pasar a esta etapa el hecho que el Servicio no haya formulado sus descargos dentro del traslado de los 20 días. Lo importante es el hecho que el TTA estime de oficio o a petición de parte que existen hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos.

Dictada la Resolución que recibe la causa a prueba, ésta deberá ser notificada a las partes por carta certificada, por así disponerlo expresamente el artículo 127 del Código Tributario. Una vez notificada válidamente esta resolución, comenzará a regir el plazo de 5 días, para interponer los recursos de reposición y de apelación. En el caso que se interponga el segundo de estos recursos deberá hacerse siempre en subsidio del recurso de reposición. La resolución que lo provea, lo concederá en el solo efecto devolutivo.

La prueba. Contenida en el artículo 132 del Código Tributario, el cual señala que el término probatorio será de 20 días y dentro de él se deberá rendir toda la prueba⁹⁵. Sin perjuicio que existen algunas normas especiales probatorias en este procedimiento, debe tenerse presente que por disposición

⁹⁵ D.L.830, CHILE. Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 31 de Diciembre de 1974, Artículo 132

de este mismo artículo en todo lo no sujeto a disposiciones especiales en el título pertinente relacionada con las reclamaciones, será aplicable, en cuanto sean compatibles con la naturaleza de las reclamaciones, las normas contenidas en el Libro Primero del Código de Procedimiento Civil. Podemos mencionar como especiales, aunque no son todas, las siguientes:

1. La lista de testigos debe ser acompañada dentro de los 2 primeros días del probatorio y no existen testigos inhábiles. Esto sin perjuicio de la capacidad de tribunal de desechar de oficio a quienes aparezcan comprendidos en alguna de las situaciones del Art. 357 del Código de Procedimiento Civil. Nótese que esta referencia es a testigos inhábiles como por demencia, por tener registros pénales etc. Pero no está referida a quienes sean trabajadores o dependientes de la parte que los presenta, ya que esos están mencionados en el Art. 358 de ese mismo Código;
2. Los oficios que se pidan deberán ser tramitados de inmediato y el plazo para responder no puede exceder de 15 días, prorrogable por una vez más por otros 15 días;
3. El Director, los Subdirectores; los Directores Regionales, que son quienes representan al SII en estas reclamaciones no pueden ser llamados a absolver posiciones.(Art. 132). No existe esta restricción cuando lo solicita el SII;
4. No pueden presentarse antecedentes probatorios cuando estos, habiendo sido solicitados determinada y específicamente en la etapa fiscalizadora por el SII al fiscalizado y que este último disponiendo de ellos, no fueron presentados dentro del plazo de un mes desde la notificación del requerimiento. Esto es una sanción procesal – probatoria para el contribuyente que deliberadamente no puso a disposición sus antecedentes que el SII le requirió específicamente en la citación prevista en el artículo 63 del Código Tributario. En realidad busca evitar

que el contribuyente planifique la entrega de sus medios probatorios, a su conveniencia, limitando la certeza y eficacia de la acción fiscalizadora; y

5. Cuando se requiera hacer actuaciones probatorias fuera del lugar en que se sigue el juicio, o si durante el término de la prueba ocurren entorpecimientos que imposibiliten la recepción de ésta, se puede pedir una ampliación del término probatorio, por una vez, y en todo caso no podrá exceder de 10 días, contados desde la fecha de notificación de la resolución que ordena la ampliación.

El contenido de esta disposición legal, según lo analizan Ugalde, García y Ugarte, resulta jurídicamente superior al anterior texto, donde se colocaba la palabra “PODRÁ” *“Tal antigua redacción dejaba abierta la controversia sobre si existiendo hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, era obligatorio o facultativo recibir la causa de prueba”*⁹⁶ Los autores destacan aquí, que esto llegó incluso a generar jurisprudencia contradictoria sobre la materia, entonces, si realmente existía dicha controversia y no se recibía la causa a prueba, el contribuyente quedaba sin ningún tipo de defensa, ya que solo podía interponer un tipo de recurso, que era el de reposición frente a la resolución que denegaba la petición de que fuera recibida su causa a prueba.⁹⁷

Apreciación de la Prueba. La prueba será apreciada por el Juez Tributario y Aduanero de conformidad con las reglas de la sana crítica. El Art. 132 Código Tributario señala lo siguiente⁹⁸:

⁹⁶ UGALDE Prieto, Rodrigo, GARCÍA Escobar, Jaime, UGARTE Soto, Alfredo. Tribunales Tributarios y Aduaneros. Santiago de Chile. 4ta. Edición Legal Publishing, 2011. 541 p 147.

⁹⁷ UGALDE Prieto, Rodrigo, GARCÍA Escobar, Jaime, UGARTE Soto, Alfredo. Tribunales Tributarios y Aduaneros. Santiago de Chile. 4ta. Edición Legal Publishing, 2011. 541 p 147

⁹⁸ D.L.830, CHILE. Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 31 de Diciembre de 1974, Artículo 132

"La prueba será apreciada por el Juez Tributario y Aduanero de conformidad con las reglas de la sana crítica. Al apreciar las pruebas de esta manera, el tribunal deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador".

Valoración de la contabilidad. El legislador específicamente quiso aclarar y amparar el valor de la contabilidad frente a la consagración de la libertad de prueba. Reconoce de esta forma la preponderancia histórica que tiene la contabilidad como medio probatorio en materia tributaria.

Art. 132 del Código Tributario: "En aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad"⁹⁹.

Es decir, la ley ordena que el TTA deba preferir la contabilidad frente a otros medios probatorios cuando, a propósito de un mismo punto de prueba, se presenten medios incompatibles o contradictorios.

De esta forma, la norma procesal es coherente con la sustancia – contenida en los diversos cuerpos normativos tributarios – que reiteradamente recurren a la contabilidad como medio para respaldar el cumplimiento tributario y el ejercicio de ciertos derechos y privilegios, que deben ser acreditados conforme lo dispone el artículo 21 del Código Tributario¹⁰⁰.

⁹⁹ D.L.830, CHILE. Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 31 de Diciembre de 1974, Artículo 132

¹⁰⁰ D.L.830, CHILE. Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 31 de Diciembre de 1974, Artículo 21

2.2.11 La Sentencia

El Tribunal tiene el plazo de 60 días para dictar sentencia contada desde el vencimiento del término probatorio.

La sentencia deberá ser fundada, debiendo en ella el Tribunal pronunciarse sobre el reclamo, sobre los incidentes de exclusión de prueba, así como también manifestar expresamente las razones jurídicas y de otro orden conforme a las cuales efectuó la valoración de prueba y, de ser procedente, declarar de oficio la prescripción de los actos reclamados que fueron notificados por el Servicio fuera de los plazos legales.

Además, el TTA deberá cumplir con los requisitos previstos en el artículo 170 del Código de Procedimiento Civil, aplicable en virtud del artículo 148 del Código Tributario, y ajustarse al Auto Acordado de 1920 de la Corte Suprema, sobre la forma de las sentencias

En este ámbito, Ugalde, García y Ugarte hacen referencia al campo de aplicación del artículo 21 del CT, manifestando que la lectura de este precepto deja de manifiesto que esto no se aplica a todo el campo de las reclamaciones propias del Derecho Tributario, pues son reglas que se pueden aplicar sólo a las controversias que derivan de aquellos actos de la admisión tributaria que buscan determinar tributos, lo que se desprende del texto de éste que habla de “la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deben servir para el cálculo del impuesto”, y en esto, los autores recalcan que de esto se concluye que *“cuando se trata de situaciones relativas a delitos e infracciones tributarias, no resulta aplicable el artículo 21 del CT”*¹⁰¹.

Antes de la reforma, se registran muchas sentencias de la Excma. Corte Suprema que confirman la teoría de la no aplicabilidad del artículo 21 a los

¹⁰¹ UGALDE Prieto, Rodrigo, GARCÍA Escobar, Jaime, UGARTE Soto, Alfredo. Tribunales Tributarios y Aduaneros. Santiago de Chile. 4ta. Edición Legal Publishing, 2011. 541 p 189

procedimientos infraccionales. Esto no puede ser de otra manera si entendemos que cuando se habla de infracciones tributarias, se discute una sanción por una infracción de naturaleza administrativa o penal y “respecto de tales sanciones, propias del ius puniendi estatal, NO podrán regir las normas del artículo 21”¹⁰²

Respecto a este artículo, se han pronunciado otros autores como don Sebastián Babra Lyon¹⁰³, quien señala que “Nos interesa, especialmente, precisar el sentido del artículo 21 del CT porque algunos comentaristas de él le han dado un alcance – a nuestro juicio – equivocado a la disposición. Dice, por ejemplo Ovidio Oltra: en el régimen actual (anterior a la vigencia del Código), la prueba corresponde proporcionarla al Fisco según la regla del artículo 1698 inciso 1° del Código Civil, sobre el ‘onus probandi’ y agrega, más adelante: “bajo el régimen que prevé el Código, como señalamos, la situación de las partes será diferente porque este nuevo cuerpo legal se ha establecido, de manera inequívoca sobre el artículo 21, que la carga corresponde al contribuyente”¹⁰⁴

2.3 Tramitación del Nuevo Reclamo Aduanero

2.3.1 Artículos pertinentes y competencia

“Los Art. 117 a 129 de la Ordenanza de Aduanas tratan las distintas actuaciones de que son competentes estos tribunales¹⁰⁵. El Art. 117 dispone:

¹⁰² Ibíd. Pág. 189.

¹⁰³ Babra Lyon, Sebastián, *Teoría de las pruebas de las Obligaciones Tributarias*, Editorial Jurídica Ediar – ConoSur, Santiago de Chile, 1987, pág. 72. En Ugalde, García y Ugarte, pág. 193.

¹⁰⁴ UGALDE Prieto, Rodrigo, GARCÍA Escobar, Jaime, UGARTE Soto, Alfredo. *Tribunales Tributarios y Aduaneros*. Santiago de Chile. 4ta. Edición Legal Publishing, 2011. 541 p 194

¹⁰⁵ DFL N° 30. CHILE. Ordenanza de aduanas. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile 4 de Junio de 2005, Artículo 117 a 129

“Serán de competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros las reclamaciones en contra de las siguientes actuaciones del Servicio Nacional de Aduanas

a) Liquidaciones, cargos y actuaciones que sirvan de base para la fijación del monto o determinación de diferencias de derechos, impuestos, tasas o gravámenes.

El primer grupo de actuaciones reclamables no tiene grandes diferencias de redacción con el antiguo artículo 117 de la Ordenanza de Aduanas que señalaba como reclamables: *“Toda liquidación practicada por el Servicio Nacional de Aduanas y las actuaciones de éste que hayan servido de base para la fijación de los derechos, impuestos, tasas y gravámenes, dará derecho a reclamar al interesado”*

Ugalde, García y Ugarte observan que este nuevo texto legal incorpora junto con las liquidaciones y actuaciones del SNA, los cargos entre el acto reclamable “y expresa que de aquellos se podrá reclamar, sea cuando sirvan de base para la fijación del monto o a la determinación de los tributos”¹⁰⁶

Además, señalan que hay que tener presente, además, el nuevo inciso final del artículo 84 de la Ordenanza de Aduanas plantea que *“La formulación de cargos por diferencias de derechos, impuestos u otros gravámenes podrá ser efectuada por la autoridad ante la cual se hubiere tramitado la respectiva destinación aduanera, y también por aquella que hubiere efectuado la revisión, investigación o auditoría a posteriori”*

b) Clasificación y/o valoración aduanera de las declaraciones de exportación, practicada por el Servicio de Aduanas.

¹⁰⁶ UGALDE Prieto, Rodrigo, GARCÍA Escobar, Jaime, UGARTE Soto, Alfredo. Tribunales Tributarios y Aduaneros. Santiago de Chile. 4ta. Edición Legal Publishing, 2011. 541 p. pág. 392

Esta también guarda similitud con el antiguo artículo 117 de la Ordenanza que decía “Asimismo el interesado podrá reclamar de la clasificación arancelaria y/o valoración aduanera de las declaraciones de la exportación”

Respecto a esto, Ugalde, García y Ugarte, puntualizan la existencia de una omisión, que muestra que en el antiguo inciso primero del artículo 117 se contenía una secuencia lógica de los actos reclamables en cuanto a la materia regulada. En su primera parte se mencionaba lo relacionado a toda liquidación practicada por el SNA y las actuaciones del referido organismo que hayan servido de base para la fijación del monto de los derechos, impuestos, tasas y gravámenes. Esto se entendía, en el antiguo artículo, con las declaraciones de importación y por ende, relacionado a los trámites para ello y sus respectivos procedimientos. En el segundo inciso tiene lo relativo a la exportación.

En este punto, los autores señalan que al separarse el nuevo texto en dos letras, la letra b), queda redactado de manera similar al primer inciso del artículo antiguo, lo que puede dar pie a distorsiones interpretativas de ésta¹⁰⁷, por lo que se plantea que “sería deseable una modificación legislativa que elimine cualquier posibilidad de interpretaciones contradictorias al respecto y que deje redactada la letra b) del artículo del siguiente modo: “Clasificación y/o valoración aduanera de las declaraciones de importación y de exportación, practicada por el Servicio Nacional de Aduanas”¹⁰⁸

c) Actos o resoluciones que denieguen total o parcialmente las solicitudes efectuadas en conformidad al Título VII del Libro II.

¹⁰⁷ “no se señala expresamente en el n nuevo texto de la referida letra b) que la reclamación procede tanto en lo relativo a la clasificación y/o valoración aduanera de las declaraciones de exportación, como a la clasificación y/o valoración aduanera de las *declaraciones de importación*, podría sostenerse que existe una omisión, lo que afectaría a quienes deseen reclamar de la CLASIFICACION Y/O VALORACION ADUANERA que el Servicio Nacional de Aduanas realice respecto de mercaderías correspondientes a DECLARACIONES DE IMPORTACION” Ugalde, García y Ugarte. Pág. 393.

¹⁰⁸ Opus citatum. Pág. 394

Son devoluciones de gravámenes aduaneros, donde se faculta al Director Nacional de Aduanas, al Director Regional o al Administrador de Aduana respectivo, para ordenar o disponer de la devolución administrativa de derechos aduaneros. Esto quiere decir que si no son aprobados por la autoridad administrativa pertinente, se puede recurrir a los TTA¹⁰⁹

d) Las demás que establezca la ley.

En esta disposición genérica se ve la forma técnica o legislativa para facultar a los TTA, para que puedan entrar a conocer determinadas materias de la misma Ordenanza de Aduanas u otros cuerpos legales señalen como su competencia, ya sean las normas vigentes o las que se vayan incorporando debido a las modificaciones de la normativa correspondiente.¹¹⁰

Será competente para conocer de las reclamaciones señaladas en el inciso anterior, el Tribunal en cuyo territorio jurisdiccional se encuentre la autoridad aduanera que hubiere practicado la actuación que se reclama”.

2.3.2 Actuaciones reclamables

Son precisamente las indicadas en el Art. 117, ya analizado anteriormente.¹¹¹.

2.3.3 Plazo para reclamar

El plazo para reclamar es de 90 días contados desde la notificación del acto reclamado (Art. 122)¹¹². En relación a este plazo debe tenerse presente

¹⁰⁹ Opus citatum pág. 394

¹¹⁰ Opus citatum pág. 395.

¹¹¹ DFL N° 30. CHILE. Ordenanza de aduanas. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile 4 de Junio de 2005, Artículo 117

¹¹² Opus citatum, Artículo 122

que estos son de días hábiles, (Art.126)¹¹³ y no se considera como tal el feriado judicial a que se refiere el Art. 313 del Código Orgánico de Tribunales¹¹⁴.

2.3.4 Contenido de las reclamaciones.

Como primer requisito es invocar un interés actual comprometido. Esto es importante pues significa que no cualquier persona relacionada con una determinada actuación aduanera tendrá la capacidad para reclamar. Debe tener un interés actual comprometido y este debe ser invocado en el reclamo. De esta forma entonces, será la persona afectada por la actuación que se reclama, quien deberá deducir el reclamo o bien otra que realmente se vea afectada, patrimonialmente, por la actuación. Así pareciere debe interpretarse este “interés actual comprometido”.

Además, el Art. 123 de la Ordenanza dispone los requisitos que debe contener la reclamación que son:

“1°. Consignar el nombre o razón social, número de Rol Único Tributario, domicilio, profesión u oficio del reclamante, y, en su caso, de la o las personas que lo representan y la naturaleza de la representación.

2°. Precisar sus fundamentos.

3°. Presentarse acompañada de los documentos en que se funde, excepto aquellos que por su volumen, naturaleza, ubicación u otras circunstancias, no puedan agregarse a la solicitud.

¹¹³ Ius citatum, Artículo 126

¹¹⁴ Ley N° 7421. CHILE. Aprueba el código orgánico de tribunales. Ministerio de Justicia, Santiago, Chile, 9 de Julio de 1943, artículo 313:”*Las obligaciones de residencia y asistencia diaria al despacho cesan durante los días feriados. Los tales los que la ley determine y los comprendidos en el tiempo de vacaciones de cada año, que comenzará el 1° de febrero y durará hasta el primer día hábil de marzo.*

Lo dispuesto en este artículo no regirá, respecto del feriado de vacaciones, con los jueces letrados que ejercen jurisdicción criminal.”

4°. Contener, en forma precisa y clara, las peticiones que se someten a la consideración del Tribunal.

Si no se cumplieren con los requisitos antes enumerados, el Juez Tributario y Aduanero dictará una resolución, ordenando que se subsanen las omisiones en que se hubiere incurrido, dentro del plazo que señale el tribunal, el cual no podrá ser inferior a tres días, bajo apercibimiento de tener por no presentada la reclamación. Respecto de aquellas causas en que se permita la litigación sin patrocinio de abogado, dicho plazo no podrá ser inferior a quince días.”

Respecto del segundo punto (precisar los fundamentos), González y Ríos plantean que “Entendiendo que esta fundamentación contempla los antecedentes fácticos que configuran el agravio que afecta al reclamante, así como también la invocación de las normas jurídicas que sustentan el reclamo en cuestión, en definitiva, debe fundarse el reclamo en antecedentes de hecho y derecho¹¹⁵” Esto estaría estrechamente relacionado con la exigencia al momento de referirse al legitimado activo en este tipo de procedimientos, puesto que se requiere contar con un interés actual comprometido de su parte.

Los autores se postulan a favor de que en esta exigencia del artículo 123, se debe manifestar este interés al momento de plasmar la relación de hechos que fundamentan el reclamo “allí el TTA deberá someter el escrito de reclamo al primer filtro que constituye esta exigencia orientada al interés actual del reclamante que encuentra su expresión complementaria en el requisito N°4”¹¹⁶

2.3.5 Notificaciones

¹¹⁵ RIOS Álvarez, Rodrigo y GONZÁLEZ Holmes, Rodrigo. Manual de derecho aduanero. 1a ed. Santiago, Chile, Legalpublishing, Thompson Reuters, 2014. 326 p., pág.205.

¹¹⁶ RIOS Álvarez, Rodrigo y GONZÁLEZ Holmes, Rodrigo. Manual de derecho aduanero. 1a ed. Santiago, Chile, Legalpublishing, Thompson Reuters, 2014. 326 p., pág.206.

La normal general del Art.127 de la Ordenanza es que éstas se hacen mediante la inclusión de su texto íntegro en el sitio en Internet del Tribunal¹¹⁷. En este sentido el sistema procesal nuevo hace plenamente aplicable las notificaciones vía internet lo que significa que debe estarse pendiente a este sistema, tan distinto al tradicional que es la inclusión de las resoluciones en un estado diario que se lleva en el recinto del tribunal. Sin embargo, González y Ríos lo destacan positivamente, como una “Decisión que sin duda permitirá el ahorro de recursos materiales y humanos, además de la evidente agilización del proceso que rodea a las notificaciones y que ha sido siempre un tema complejo de asumir en las diversas reformas procesales que se han llevado a cabo en nuestro país en los últimos años”¹¹⁸

No obstante algunas notificaciones sí deben hacerse por carta certificada. El Art. 127 dispone que la notificación “al reclamante” de las sentencias definitivas; de las resoluciones que reciban la causa a prueba, y de aquellas que declaren inadmisibles un reclamo, pongan término al juicio o hagan imposible su continuación serán efectuadas por carta certificada¹¹⁹. Es importante destacar que las notificaciones por carta certificada se entienden hechas al tercer día contado desde aquel en que la carta fue expedida por el tribunal.

En este mismo artículo se dispone que las resoluciones que dicte el TTA serán notificadas a las partes mediante la publicación de su texto íntegro en el sitio web del tribunal, por tanto, la regla general es la notificación de las resoluciones dictadas por el TTA a través del sitio web www.tta.cl . Luego se contemplan excepciones a la regla, que establecen distintas formas de notificación: por carta certificada y a terceros ajenos al procedimiento.

¹¹⁷ DFL N° 30. CHILE. Ordenanza de aduanas. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile 4 de Junio de 2005, Artículo 120

¹¹⁸ RIOS Álvarez, Rodrigo y GONZÁLEZ Holmes, Rodrigo. Manual de derecho aduanero. 1a ed. Santiago, Chile, Legalpublishing, Thompson Reuters, 2014. 326 p., pág.210.

¹¹⁹ DFL N° 30. CHILE. Ordenanza de aduanas. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile 4 de Junio de 2005, Artículo 127

Como destacan González y Ríos, esto no significa que la forma de notificación será la del sitio web, esto es solo una forma de respaldo en aras de mayor publicidad de la resolución en el sitio web¹²⁰.

2.3.6 Resoluciones al reclamo

Debe tenerse presente que este traslado se notifica a dicho servicio por correo electrónico a la dirección que éste tiene registrada en el Tribunal.¹²¹

Las resoluciones al reclamo serían las siguientes:

- i. Sentencia definitiva
- ii. Resolución que recibe la causa de prueba
- iii. Resolución que declara inadmisibile el reclamo
- iv. Resolución que pone término al juicio o haga imposible su continuación
- v. Aquellas resoluciones que se dirijan a terceros ajenos al juicio.

2.3.7 Plazo para contestar el reclamo

El Servicio tiene el plazo 20 días para contestar el reclamo. En esta contestación debe exponer claramente los fundamentos de hecho y de derecho en que se apoya y las peticiones concretas que se someten a la decisión del Tribunal. (Art. 128)¹²²

¹²⁰ RIOS Álvarez, Rodrigo y GONZÁLEZ Holmes, Rodrigo. Manual de derecho aduanero. 1a ed. Santiago, Chile, Legalpublishing, Thompson Reuters, 2014. 326 p., pág. 211

¹²¹ Ius citatum, Ibíd.

¹²² DFL N° 30. CHILE. Ordenanza de aduanas. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile 4 de Junio de 2005, Artículo 128

2.3.8 Recepción de la causa a prueba

Vencido el término anterior, el Tribunal debe recibir la causa a prueba si es que hubiere controversia sobre algún hecho substancial y pertinente. Esta resolución es reponible y apelable, dentro de los 5 días. El término probatorio será de 20 días y dentro del él se debe rendir toda la prueba.

Al respecto, González y Ríos recalcan el hecho de que la resolución que recibe la causa a prueba la dicta el TTA con independencia de la respuesta del SNA, por cuanto obsta pasar a esta etapa del procedimiento, el hecho de que el servicio no haya formulado sus descargos dentro del traslado de 20 días.¹²³

2.3.9 La Prueba

Vencido el plazo de traslado de la presentación al SII que se extiende por 20 días, haya o no contestado dicho organismo, si el Juez del TTA considera que existen hechos controvertidos de carácter sustancial y pertinente, de oficio o a petición de parte recibirá la causa a prueba mediante la dictación de una resolución que será notificada al contribuyente o a su representante por carta certificada, y al SII en el portal web del TTA. Sin perjuicio que existen algunas normas especiales probatorias en este procedimiento, debe tenerse presente que por disposición del Art. 120 de la Ordenanza¹²⁴ se dispone que en todo lo no sujeto a disposiciones especiales en el título pertinente relacionado con las reclamaciones, será aplicable, en cuanto sean compatibles con la naturaleza de las reclamaciones, las normas

¹²³ RIOS Álvarez, Rodrigo y GONZÁLEZ Holmes, Rodrigo. Manual de derecho aduanero. 1a ed. Santiago, Chile, Legalpublishing, Thompson Reuters, 2014. 326 p., pág. 214.

¹²⁴ Ius citatum, Artículo 120

contenidas en el Libro Primero del Código de Procedimiento Civil. Podemos mencionar como especiales, aunque no son todas, las siguientes¹²⁵:

6. La lista de testigos debe ser acompañada dentro de los 2 primeros días del probatorio y no existen testigos inhábiles. Esto sin perjuicio de la capacidad del tribunal de desechar de oficio a quienes aparezcan comprendidos en alguna de las situaciones del Art. 357 del Código de Procedimiento Civil¹²⁶. Nótese que esta referencia es a testigos inhábiles como por demencia, por tener registros pénales, etc. Pero no está referida a quienes sean trabajadores o dependientes de la parte que los presenta, ya que esos están mencionados en el Art. 358 de ese mismo Código¹²⁷. De facto, en los juicios aduaneros parte de la Aduana

¹²⁵ Ley 1552. CHILE. Código de procedimiento civil, Ministerio de Justicia, 30 de Agosto de 1902, Santiago, Chile, Libro primero

¹²⁶ Ley 1552. CHILE. Código de procedimiento civil. Ministerio de Justicia, Santiago, Chile 30 de Agosto de 1902, artículo 357: “ *No son hábiles para declarar como testigos: 1°. Los menores de catorce años. Podrán, sin embargo, aceptarse las declaraciones sin previo juramento y estimarse como base para una presunción judicial, cuando tengan discernimiento suficiente*
2°. Los que se hallen en interdicción por causa de demencia;
3°. Los que al tiempo de declarar, o al de verificarse los hechos sobre que declaran, se hallen privados de la razón, por ebriedad u otra causa;
4°. Los que carezcan del sentido necesario para percibir los hechos declarados al tiempo de verificarse éstos;
5°. Los sordos o sordomudos que no puedan darse a entender claramente;
6°. Los que en el mismo juicio hayan sido cohechados, o hayan cohechado o intentado cohechar a otros, aun cuando no se les haya procesado criminalmente;
7°. Los vagos sin ocupación u oficio conocido;
8°. Los que en concepto del tribunal sean indignos de fe por haber sido condenados por delito; y
9°. Los que hagan profesión de testificar en juicio.”

¹²⁷ Art 358: “Son también inhábiles para declarar:

- 1°. El cónyuge y los parientes legítimos hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad de la parte que los presenta como testigos
- 2°. Los ascendientes, descendientes y hermanos ilegítimos, cuando haya reconocimiento del parentesco que produzca efectos civiles respecto de la parte que solicite su declaración;
- 3°. Los pupilos por sus guardadores y viceversa;
- 4°. Los criados domésticos o dependientes de la parte que los presente. Se entenderá por dependiente, para los efectos de este artículo, el que preste habitualmente servicios retribuidos al que lo haya presentado por testigo, aunque no viva en su casa;
- 5°. Los trabajadores y labradores dependientes de la persona que exige su testimonio;
- 6°. Los que a juicio del tribunal carezcan de la imparcialidad necesaria para declarar por tener en el pleito interés directo o indirecto; y

presenta siempre como testigos a funcionarios que trabajan en esa institución;

7. Los oficios que se pidan deberán ser tramitados de inmediato y el plazo para responder no puede exceder de 15 días, prorrogables por una vez más por otros 15 días;
8. El Director Nacional de Aduanas, los Subdirectores; los Directores Regionales y los Administradores de Aduanas, que son quienes representan a la Aduana en estas reclamaciones no pueden ser llamados a absolver posiciones (Art. 128)¹²⁸. Nótese que esta es una desventaja procesal para el particular afectado por actuaciones de la Aduana. No existe esta misma restricción cuando la absolución de posiciones la pide la Aduana;
9. No pueden presentarse antecedentes probatorios, que hayan sido pedidos en la etapa fiscalizadora de la aduana, cuando el fiscalizado, disponiendo de ellos, no los haya presentado dentro del plazo de un mes desde la notificación del requerimiento y
10. Cuando se requiera hacer actuaciones probatorias fuera del lugar en que se sigue el juicio, se puede pedir una ampliación del término probatorio, por una vez, y en todo caso no podrá exceder de 10 días. Es importante tener presente esta limitación ya que en temas aduaneros muchas veces podrá requerirse prueba que deba rendirse en el extranjero.

7°. Los que tengan íntima amistad con la persona que los presenta o enemistad respecto de la persona contra quien declaren.

La amistad o enemistad deberán ser manifestadas por hechos graves que el tribunal calificará según las circunstancias.

Las inhabilidades que menciona este artículo no podrán hacerse valer cuando la parte a cuyo favor se hallan establecidas, presente como testigos a las mismas personas a quienes podrían aplicarse dichas tachas.”

¹²⁸ DFL N° 30. CHILE. Ordenanza de aduanas. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile 4 de Junio de 2005, Artículo 128

11. La prueba será apreciada de conformidad con las reglas de la sana crítica.¹²⁹.

12. Declaración de Nulidad de Oficio. Existe una norma especial, la del Art. 129 A, que dispone que si existen actuaciones reclamadas y estas hubieren sido formuladas fuera de plazo, el Tribunal deberá declararlas nulas, de oficio¹³⁰.

2.3.10 La Sentencia

El tribunal tiene el plazo de 60 días para dictar sentencia, contados desde el vencimiento del término probatorio.

2.3.11 Recursos ante Tribunales Superiores

En contra de la sentencia que falla un reclamo proceden los recursos de aclaración, rectificación o enmienda, y el de apelación.

El recurso de apelación en contra de la sentencia definitiva puede interponerse en el plazo de 15 días contados desde la notificación de la misma, debiendo el TTA elevar los autos a la Corte de Apelaciones respectiva en el plazo de 15 días contados desde que se notificó la concesión del recurso.

El recurso de apelación se tramita en cuenta, a menos que cualquiera de las partes solicite alegatos dentro del plazo de cinco días contados desde el ingreso de los autos en la secretaría de la Corte de Apelaciones. Vencido ese plazo, y habiéndose solicitado oportunamente los alegatos, corresponde que el

¹²⁹ DFL N° 30. CHILE. Ordenanza de aduanas. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile 4 de Junio de 2005, Artículo 128

¹³⁰ *Ius citatum*, Artículo 129 A

tribunal de alzada ordene traer los autos en relación; de lo contrario, el presidente del tribunal de alzada ordena dar cuenta.

Por otra parte conforme a lo dispuesto en el artículo 145 del Código Tributario en contra de la sentencia de segunda instancia proceden los Recursos de Casación – en la forma y en el fondo – ambos Recursos pueden ser interpuestos por el Reclamante o por el SII¹³¹. Para interponer dichos recursos la ley se remite a las normas generales del Código de Procedimiento Civil.

En efecto, ambos recursos se interponen ante la ltima. Corte de Apelaciones que pronunció la sentencia de segunda instancia recurrida y para ante la Excma. Corte Suprema.

El plazo para interponer los Recursos de Casación – en la forma y en el fondo – es de 15 días hábiles, contados desde la notificación de la resolución recurrida. Es un plazo legal, por lo tanto es fatal e improrrogable.

¹³¹ DFL N° 30. CHILE. Ordenanza de aduanas. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile 4 de Junio de 2005, Artículo 145

CAPITULO 3

3 PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE RECLAMO POR VULNERACIÓN DE DERECHOS

3.1 Novedad en el Sistema Legal Chileno y necesidad de su creación.

La Ley 20.322¹³², que creó los TTA, introdujo un amparo legal a nuestro sistema jurídico, denominado “Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos”, contemplado en el Párrafo 2º, Título III del Libro 3º del CT, acción que también se contempla en la Ordenanza General de Aduanas, normativa que fue modificada por la misma Ley.

El Procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos, se relaciona, principalmente, con la tutela de derechos fundamentales contemplados en los numerales 21, 22 y 24 del artículo 19 de la CPR¹³³, cuya introducción legal significa, a nuestro entender, un importante avance en materia de garantías jurisdiccionales de los derechos fundamentales.

Por su parte, con la manifiesta intención de mejorar la situación de asimetría en que se encuentran los contribuyentes, frente a las potestades y facultades de que goza el SII, se dictó la Ley n° 20.420¹³⁴, publicada en el Diario Oficial el 19 de febrero de 2010, la que introduce un nuevo Párrafo 4º en el Título Preliminar del CT denominado Derechos de los contribuyentes¹³⁵,

¹³² Ley N° 20.322. CHILE. Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, 27 de Enero de 2009

¹³³ Decreto 100. CHILE. Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la constitución política de la República de Chile, Ministerio secretario general de la presidencia, Santiago, Chile, 22 de Septiembre de 2005, Artículo 19 N° 21, 22 y 24

¹³⁴ Ley 20.420. CHILE. Modifica el Código Tributario para explicitar derechos de los contribuyentes. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, 19 de Febrero de 2010.

¹³⁵ *Ius Citatum*, artículo 8

cuya tutela puede ser obtenida a través del mismo procedimiento especial de reclamo señalado anteriormente.

Respecto de la doctrina ésta reconoce mayoritariamente que los principios rectores del derecho tributario en Chile son: la legalidad, la igualdad, la no afectación de los tributos, la proporcionalidad o no confiscatoriedad, la no discriminación arbitraria en el trato que debe dar el Estado en materia económica, y el principio de la protección jurisdiccional. Asimismo, el Artículo 19 N° 20 de la Constitución referida a la igual repartición de los tributos, reconoce la Potestad del Estado para establecer tributos y otras cargas tributarias, señalando algunos principios y valores, dentro de los cuales habrá que ejercerse esta Potestad Tributaria¹³⁶.

En consecuencia, esta acción tutela los derechos señalados en el artículo 155 y los detallados en el artículo 8 bis del CT, y a su turno los derechos señalados en el artículo 129 K de la Ordenanza General de Aduanas¹³⁷.

3.2 Sujeto Pasivo de la Vulneración de Derechos

Llama la atención la redacción del texto del artículo 155 “Si producto de un acto u omisión del Servicio, un particular considerare vulnerados sus derechos contemplados en el artículo 21, 22 y 24 del artículo 19...”¹³⁸, es decir, quien se sienta vulnerado en sus derechos constitucionales no necesariamente tiene que ser un “contribuyente” ni tampoco una “persona” ya que determina como sujeto pasivo de la vulneración de derechos al titular del reclamo a un “particular”, vocablo carente de definición legal y demasiado indefinido.

¹³⁶ Decreto 100. CHILE. Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la constitución política de la República de Chile, Ministerio secretaría general de la presidencia, Santiago, Chile, 22 de Septiembre de 2005, Artículo 19 N° 20

¹³⁷ DFL N° 30. CHILE. Ordenanza de aduanas. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile 4 de Junio de 2005

¹³⁸ Decreto 100. CHILE. Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la constitución política de la República de Chile, Ministerio secretaría general de la presidencia, Santiago, Chile, 22 de Septiembre de 2005. Artículo 19 N° 21, 22 y 24.

Creemos que hubiera sido mucho más adecuado que la ley se hubiere referido a “persona” o en su defecto a “contribuyente”, ya que ambos vocablos cuentan con definición legal en el artículo 8° en su numerales 5 y 7 del CT señalando claramente que debemos entender por cada uno de ellos.

3.3 Garantías Constitucionales Protegidas.

Los derechos que se protegen son los contemplados en los numerales 21°, 22° y 24° del artículo 19 de nuestra Constitución Política, es decir el derecho a desarrollar cualquier actividad económica, el derecho a la no discriminación arbitraria en el trato que el Estado y sus organismos deben brindar en materia económica y el derecho de propiedad. Derechos, que además, deben ser infringidos como consecuencia de un acto u omisión del SII.

En efecto, el artículo 155 del CT dispone¹³⁹:

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

“La acción deberá presentarse por escrito, dentro del plazo fatal de quince días hábiles, contados desde la ejecución del acto o la ocurrencia de la

¹³⁹ D.L.830, CHILE. Código Tributario. Ministerio de Hacienda, 21 de diciembre de 1974. Artículo 155.

omisión, o desde que se haya tenido conocimiento cierto de los mismos, lo que se hará constar en autos.

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

Como hemos dicho anteriormente, la introducción de este amparo legal en materia tributaria radicado en los TTA representa un avance significativo en materia de garantías jurisdiccionales de los derechos fundamentales, sin embargo, llama la atención lo acotado y restrictivo que fue el legislador a la hora de establecer los derechos y garantías tuteladas.

Si bien los derechos y garantías que mayor nivel de protección encuentran en nuestro sistema jurídico son los de contenido patrimonial (como los indicados en el artículo 155 del CT), no es menos cierto que en el marco de la actividad estatal impositiva, pueden ser vulnerados otros derechos, con y sin contenido patrimonial. Por lo anterior, es que creemos que al estar en presencia de un tribunal especial que cuenta con elementos técnicos esenciales para la resolución de los conflictos tributarios, debiera haberse permitido brindar una mayor tutela de los derechos y garantías fundamentales que pudieren ser objeto de vulneración por parte del ente fiscalizador.

Esta decisión legislativa del Estado chileno viene a dar cumplimiento a las normas contenidas en tratados internacionales sobre derechos humanos conforme a lo dispuesto en el artículo 25, 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos el cual dispone que “toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución, la Ley o la presente convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen

en el ejercicio de sus funciones oficiales”¹⁴⁰ como bien citan los profesores González y Ríos a sus colegas Ugalde, García y Ugarte en su Manual de Derecho Aduanero¹⁴¹ al señalar “por lo mismo esta acción aparece, al menos en teoría, como muy positiva y con su establecimiento se cumple, en relación con dichas garantías constitucionales y frente a vulneraciones de ella (...), con lo dispuesto en el artículo 25,1 de la Convención Americana de Derechos humanos”

Finalmente, podemos señalar que el establecimiento de la acción por vulneración de derechos del contribuyente, radicada en los TTA, representa una decisión institucional y una definición significativa en materia de garantías jurisdiccionales de los derechos fundamentales, asimismo el hecho de no necesitar patrocinio de abogado y ser fallado por el juez de la instancia (en un breve plazo) es también un gran avance en materia de tutela judicial efectiva de los derechos e intereses legítimos de la persona humana. Tanto es así que los profesores Ríos y González consideran que esto último “marca una diferencia con la regulación establecida en el procedimiento general de reclamación en la cual la posibilidad de comparecer sin el patrocinio de abogado se circunscribe únicamente a causas cuya cuantía sea inferior a las treinta y dos unidades tributarias mensuales, tal como dispone el artículo 122.”¹⁴²

3.4 Complemento de las normas constitucionales artículo 8 bis del Código Tributario

¹⁴⁰ CONVENCIÓN Americana sobre Derechos Humanos. Pacto de San José de Costa Rica, San José de Costa Rica, 7 al 22 de Noviembre de 1969.

¹⁴¹ RIOS Álvarez, Rodrigo y GONZÁLEZ Holmes, Rodrigo. Manual de derecho aduanero. 1a ed. Santiago, Chile, Legalpublishing, Thompson Reuters, 2014. 326 p., pág.240

¹⁴² RIOS Álvarez, Rodrigo y GONZÁLEZ Holmes, Rodrigo. Manual de derecho aduanero. 1a ed. Santiago, Chile, Legalpublishing, Thompson Reuters, 2014. 326 p., pág 247

Desde el punto de vista de su objetivo, en el texto de la historia de la Ley 20.420¹⁴³ se establece que su finalidad fue la de “Confirmar legalmente los derechos de los contribuyentes como complemento y desarrollo de las normas constitucionales.”

En efecto, el artículo 8 bis del CT señala expresamente:

“Los reclamos en contra de actos u omisiones del Servicio que vulneren cualquiera de los derechos de este artículo serán conocidos por el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del Párrafo 2º del Título III del Libro 3º de este Código”.

“En toda dependencia del Servicio de Impuestos Internos deberá exhibirse, en un lugar destacado y claramente visible al público, un cartel en el cual se consignen los derechos de los contribuyentes expresados en la enumeración contenida en el inciso primero.”

Es importante hacer algunas reflexiones en el fundamento de esta Ley señalado por su autor don Baldo Prokurica el cual fue el siguiente: “Los derechos fundamentales garantizados por la Constitución deben reflejarse necesariamente en el campo tributario. Aunque la Carta Fundamental no contenga, de manera explícita, una enunciación o catálogo de lo que podría llamarse “derechos de los contribuyentes”, ello no significa que éstos no existan, pues son expresión de los derechos de todas las personas, por lo que deben ser respetados, amparados y promovidos por el Estado. Por lo mismo, su ejercicio puede ser garantizado por el legislador, como complemento y desarrollo de las normas constitucionales, enunciándolos sistemáticamente a través de una ley especial, como está ocurriendo en diversos países de Europa y América.”

¹⁴³ Ley 20.420. CHILE. Modifica el Código Tributario para explicitar derechos de los contribuyentes. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, 19 de Febrero de 2010

También se debe considerar que el proyecto mencionado es anterior a la publicación de la Ley 20.322 que crea los nuevos tribunales tributarios y aduaneros¹⁴⁴ y su línea de argumentación del proyecto se basó básicamente en lo siguiente:

“...diariamente los ciudadanos deben acudir, para el normal desarrollo de su actividad profesional, económica o productiva, ante un servicio del cual deben obtener diversas autorizaciones, sin contar con garantías expresas que puedan hacer valer frente a un organismo que carece de contrapeso, pues se trata de una entidad que actúa como juez y parte.”

La moción legal del Senador señor Prokurica a la que nos referimos anteriormente, incluso logró que en el año 2006 el Director Nacional del SII, don Ricardo Escobar Calderón, dictara la Circular N° 41 del año 2006 denominada: “Derechos de los Contribuyentes en sus relaciones y procedimientos ante el SII.”¹⁴⁵ Circular que fue derogada con la Circular N°19 del 1° de Abril del año 2011¹⁴⁶, actualmente vigente, que establece Instrucciones sobre los Derechos de los Contribuyentes que señala la Ley N°20.420, y deroga la circular 41/2006.

Si revisamos y comparamos los derechos que el SII reconoció administrativamente a los contribuyentes a través de la Circular 41, son los mismos que luego incorporó la Ley 20.420 a través del artículo 8 bis del CT¹⁴⁷

¹⁴⁴ Ley N° 20.322. CHILE. Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, 27 de Enero de 2009

¹⁴⁵ Circular N° 41. CHILE. Derechos de los contribuyentes en sus relaciones y procedimientos ante el servicio de impuestos internos. Servicio de Impuestos Internos. Santiago, Chile, 26 de Julio de 2006.

¹⁴⁶ Circular N° 19. CHILE. Imparte instrucciones sobre los derechos de los contribuyentes que establece la ley n° 20.420. Deroga circular n° 41 de 2006. Servicio de Impuestos Internos, Santiago, Chile, 1 de Abril 2011.

¹⁴⁷ Ley 20.420. CHILE. Modifica el código tributario para explicitar derechos de los contribuyentes. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, 19 de Febrero de 2010. Artículo 8 bis.

3.5 Los Derechos de los Contribuyentes del Artículo 8 bis del Código Tributario y su alcance

A continuación enumeramos y analizamos los derechos de los contribuyentes del artículo 8 bis del CT:

1. Derecho a ser atendido cortésmente, con el debido respeto y consideración; a ser informado y asistido por el Servicio sobre el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones.

Este derecho contempla lo ya establecido en las Leyes N°s 18.575 (Ley de Bases Generales de la Administración del Estado)¹⁴⁸ y 19.880 (Establece Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado)¹⁴⁹ el que puede manifestarse de tres maneras:

1. Cuando concurre personalmente al SII a solicitar información o para llevar a cabo algún trámite;
2. Cuando el contribuyente necesite información acerca de la manera de ejercer sus derechos y solicita información al propio SII; y
3. Cuando se relaciona con el propio organismo tributario para dar cumplimiento a alguna obligación de carácter tributaria.

Sin embargo, el SII en su circular 19¹⁵⁰, además de señalar la asistencia y orientación que deben entregar los funcionarios del SII en forma cortés, formal y amable, sin discriminación de ningún tipo, señala expresamente . . . ”*en la*

¹⁴⁸ Ley 18.575. CHILE. Ley orgánica constitucional de bases generales de la administración del estado. Ministerio del Interior, Santiago, Chile, 5 de Diciembre de 1986.

¹⁴⁹ Ley 19.880. CHILE. Establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del estado. Ministerio secretaría General de la Presidencia. 29 de Mayo de 2003

¹⁵⁰ Circular N° 19. CHILE. Imparte instrucciones sobre los derechos de los contribuyentes que establece la ley n° 20.420. Deroga circular n° 41 de 2006. Servicio de Impuestos Internos, Santiago, Chile, 1 de Abril 2011.

medida que dicha asistencia no afecte ni distraiga el debido cumplimiento de las labores habituales de los funcionarios”.

“Además, deberán asistirlo, orientándolo en lo referente al procedimiento en el cual pueda estar involucrado y sus derechos y obligaciones en el mismo. Lo anterior, en la medida que dicha asistencia no afecte ni distraiga el debido cumplimiento de las labores habituales de los funcionarios.

Asimismo, deberán informar al contribuyente, señalándole la razón por la cual ha sido requerido por el Servicio en el caso en particular.”

Estimamos que para la administración tributaria debiese ser fundamental querer orientar al contribuyente, ya que el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias se basa en que el contribuyente esté informado de las mismas.

2. Derecho a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones previstas en las leyes tributarias, debidamente actualizadas.

Este derecho fue el que causó mayor discusión tanto en el Senado como en la Cámara de Diputados durante la discusión del proyecto. Hay autores, como don Sergio Endress, que incluso han denominado las retenciones sobre las devoluciones de impuestos como “embargo administrativo” o retención administrativa de devolución de impuestos.

Las devoluciones de impuesto a la renta han sido una materia de conflicto permanente con la autoridad tributaria. Muchos recursos de protección referentes a devoluciones de impuestos han sido interpuestos por considerar los contribuyentes que ha habido retenciones administrativas en dichas devoluciones.

El SII en su circular interpreta que el que sea en una fecha oportuna se refiere con la época en que la obligación legal del Fisco a restituir deba ser

cumplida y no con una fecha cierta y determinada a excepción de los casos expresamente dispuestos en el artículo 59 del CT. En los demás casos habrá que considerar otros aspectos como la complejidad, antecedentes disponibles, actividad de que se trate, cantidad de causas en estado de ser resueltas y otros análogos. También aclara que las peticiones relacionadas con las pérdidas tributarias deben ser fiscalizadas y resueltas en el plazo que establece el artículo 59 del CT¹⁵¹.

Creemos que el alcance de esta norma e interpretación corresponde a una reiteración de que los créditos contra el Fisco deban ser pagados por éste sin mora o retraso no excusable, tal y como se tratare de una deuda exigible entre dos sujetos de derecho. De esta forma se evita un perjuicio patrimonial al contribuyente (costo de oportunidad) y un enriquecimiento temporal sin causa del Fisco.

3. Derecho a recibir información, al inicio de todo acto de fiscalización, sobre la naturaleza y materia a revisar, y conocer en cualquier momento, por un medio expedito, su situación tributaria y el estado de tramitación del procedimiento.

4. Derecho a ser informado acerca de la identidad y cargo de los funcionarios del Servicio bajo cuya responsabilidad se tramitan los procesos en que tenga la condición de interesado.

5. Derecho a obtener copias, a su costa, o certificación de las actuaciones realizadas o de los documentos presentados en los procedimientos, en los términos previstos en la ley.

6. Derecho a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener,

¹⁵¹ Decreto Ley N° 830, CHILE. Código Tributario. Ministerio de Hacienda, 21 de diciembre de 1974

una vez finalizado el caso, la devolución de los documentos originales aportados.

Sobre los 4 derechos anteriormente mencionados estimamos que se cumple con la Ley de transparencia y plenitud.

7. Derecho a que las declaraciones impositivas, salvo los casos de excepción legal, tengan carácter reservado, en los términos previstos por este Código.

Esto no es más que una reiteración de lo ya establecido en el artículo 35 del CT, otras leyes sobre protección de datos privados, y las instrucciones históricas del Servicio.

Art. 35. "El Director y los demás funcionarios no podrán divulgar de forma alguna la cuantía o fuente de las rentas que ellas contengan, ni las pérdidas, gastos o cualquier dato relativo a ella, ni permitirán que éstas o sus copias o los libros o papeles que contengan extractos o datos tomados de ellas sean conocidos por persona alguna ajena al Servicio.¹⁵²"

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.

Este derecho tiene que ver con la disposición del artículo 59 del CT el cual dispone plazos máximos de auditorías fiscales¹⁵³.

¹⁵² Circular N° 63. CHILE. Instrucciones acerca de las modificaciones introducidas al artículo 35 del Código Tributario, por la Ley 19.738, de 19 de Junio de 2001. Servicio Nacional de Impuesto Internos, Santiago Chile, 14 de Septiembre de 2001.

¹⁵³ D.L.830, CHILE. Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 31 de Diciembre de 1974. Artículo 59.

Este derecho recoge a nivel administrativo-tributario el principio de celeridad consagrado en el artículo 7° de la ley 19.880, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos.¹⁵⁴

9. Derecho a formular alegaciones y presentar antecedentes dentro de los plazos previstos en la ley y a que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente.

10. Derecho a plantear, en forma respetuosa y conveniente, sugerencias y quejas sobre las actuaciones de la Administración en que tenga interés o que le afecten.

Estos dos últimos corresponden a una materialización legal de la garantía constitucional sobre derecho general de petición del artículo 19 N° 14 de la Constitución Política¹⁵⁵, además de la consagración en materia de procesos tributarios del principio de contradictoriedad, establecido en el artículo 10 de la Ley 19.880¹⁵⁶.

3.6 Tramitación del Reclamo por Vulneración de Derechos

3.6.1 Artículos pertinentes y competencia

¹⁵⁴ Ley 19.880. CHILE. Establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del estado. Ministerio secretaría General de la Presidencia. 29 de Mayo de 2003

¹⁵⁵ Decreto 100. CHILE. Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República de Chile, Ministerio secretaría general de la presidencia, Santiago, Chile, 22 de Septiembre de 2005, Artículo 19 N° 14.

¹⁵⁶ Ius citatum. Artículo 10.

Como se ha señalado anteriormente la ley que creo los TTA, introdujo a nuestro sistema jurídico el procedimiento de Reclamo por Vulneración de Derechos cuya tramitación se contempla en los artículos 155 y al 157 del CT¹⁵⁷, misma acción se contempla en la Ordenanza General de Aduanas en los Art. 129 K, al 129 M¹⁵⁸. Los derechos contemplados en los numerales 21°, 22° y 24° del artículo 19 de la Constitución Política de la República,¹⁵⁹ podrá recurrir ante el Tribunal Tributario y Aduanero en cuya jurisdicción se hubiere producido tal acto u omisión, siempre que no se trate de materias cuyo conocimiento la ley somete a un procedimiento distinto ante estos tribunales.

3.6.2 Actuaciones reclamables

Son todas aquellas contempladas en los numerales 21°, 22° y 24° del artículo 19 de la Constitución Política de la Republica¹⁶⁰, como asimismo las del artículo 8 bis señaladas en el CT¹⁶¹.

El TTA examinará si la acción fue presentada en tiempo y si tiene fundamentos suficientes. Si la presentación fuere extemporánea o adoleciera de manifiesta falta de fundamento la ley permite que se declare inadmisibile por resolución fundada, contra dicha resolución procede recurso de reposición y apelación conforme al artículo 139 inciso 2° del CT. Así, de la normativa se desprende que son requisitos de admisibilidad que la acción sea presentada a) por escrito; b) dentro de plazo, y c) con fundamentos. Este último será un

¹⁵⁷ Decreto Ley N° 830, CHILE. Código Tributario. Ministerio de Hacienda, 21 de diciembre de 1974. Artículos 155 al 157.

¹⁵⁸ DFL N° 30. CHILE. Ordenanza de aduanas. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile 4 de Junio de 2005, Artículos 129 K al 129 M.

¹⁵⁹ Decreto 100. CHILE. Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la constitución política de la República de Chile, Ministerio secretaría general de la presidencia, Santiago, chile, 22 de Septiembre de 2005, Artículo 19 N° 21, 22 y 24.

¹⁶⁰ Decreto 100. CHILE. Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la constitución política de la República de Chile, Ministerio secretaría general de la presidencia, Santiago, chile, 22 de Septiembre de 2005, Artículo 19 N° 21, 22 y 24.

¹⁶¹ Decreto Ley N° 830, CHILE. Código Tributario. Ministerio de Hacienda, 21 de diciembre de 1974. Artículos

terreno muy complejo porque queda a criterio del alcance que le dé el tribunal, tal como lo describen Gonzalez y Ríos al ponerse en el caso que exista fundamentación dentro del reclamo y el tribunal la estime insuficiente para tenerlo por admisible y expresan “el punto crucial será el alcance que el tribunal otorgue al concepto de suficiencia que requiere la fundamentación del reclamo para superar este test de admisibilidad”¹⁶²

3.6.3 Plazo para reclamar

La acción debe presentarse dentro del plazo fatal de 15 días hábiles, contados desde la ejecución del acto, la ocurrencia de la omisión o desde que se haya tenido conocimiento cierto de los mismos, lo que se hará constar en autos.

Ahora bien, de cumplirse a cabalidad los presupuestos anteriores el Tribunal acogerá a tramitación la acción y procederá a dar traslado al SII por el término de 10 días, para que éste se pronuncie e indique lo que estime conveniente, reconociéndose expresamente, a diferencia del recurso de protección el carácter bilateral de la acción y permitiéndole ejercer los derechos pertinentes que asisten al órgano fiscalizador.

3.6.4 Notificaciones.

Como se señaló anteriormente para los otros procedimientos analizados la normal general para estos procedimientos es que estas se hacen mediante la inclusión de su texto íntegro en el sitio en Internet del Tribunal. En este sentido el sistema procesal nuevo hace plenamente aplicable las notificaciones vía internet lo que significa que debe estarse atento a este sistema. No

¹⁶² RIOS Álvarez, Rodrigo y GONZÁLEZ Holmes, Rodrigo. Manual de derecho aduanero. 1a ed. Santiago, Chile, Legalpublishing, Thompson Reuters, 2014. 326 p., pág. 245

obstante ello, algunas notificaciones sí deben hacerse por carta certificada. El Art. 127¹⁶³ dispone que las notificación “al reclamante” de las sentencias definitivas; de las resoluciones que reciban la causa a prueba, y de aquellas que declaren inadmisibles un reclamo, pongan término al juicio o hagan imposible su continuación serán efectuadas por carta certificada. En este último caso, las notificaciones por carta certificada se entienden hechas al tercer día contado desde aquel en que la carta fue expedida por el tribunal.

3.6.5 Plazo para contestar el reclamo

El traslado del servicio, por aplicación de las normas supletorias, “deberá contener una exposición clara de los hechos y fundamentos de derecho en que se apoya, y de las peticiones concretas que se someten a la decisión del TTA”. Vencido el plazo, evacuado o no el traslado, y existiendo hechos sustanciales y pertinentes controvertidos, se recibirá la causa a prueba por el término probatorio de 10 días, en el cual se deberán rendir todas las pruebas.

Para este procedimiento el legislador se preocupó expresamente de establecer una norma que viniera a zanjar cualquier interpretación que no estuviera claramente establecida dentro de éste, norma que se consigna con el artículo 129 M. Podemos citar “contenido del traslado”, la ley cuando se refiere a ello en el inciso segundo del artículo 129 L, sólo se refiere al plazo que tiene el Tribunal para evacuarlo, por tanto los profesores González – Ríos concluyen que conforme a lo establecido en la norma 129 M se debe aplicar lo dispuesto en el inciso 1° del artículo 128 de la misma ley. A continuación transcribimos lo argumentado por los profesores González – Ríos:

¹⁶³ L. 20.322. CHILE. Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, 27 de Enero de 2009, Artículo 27

“La norma en comento nada señala respecto del contenido del traslado, puesto que en su inciso segundo, solamente se refiere al plazo con que cuenta el organismo para evacuarlo. Sin embargo como el artículo 129 M señala que *en lo no establecido en este Párrafo, y en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita, se aplicarán las demás normas contenidas en el Párrafo 3 de este Título*, debemos aplicar a este traslado lo dispuesto en el inciso 1° del artículo 128”¹⁶⁴

3.6.6 Recepción de la causa a prueba

Vencido el plazo, evacuado o no el traslado, y existiendo hechos sustanciales y pertinentes controvertidos, se recibirá la causa a prueba por el término probatorio de 10 días, en el cual se deberán rendir todas las pruebas. Es importante destacar esta situación, dado que no existe regulación específica sobre el particular en materia de acción de protección, lo que nos parece adecuado y mejora la situación de este reclamo frente a aquella acción constitucional.

3.6.7 La Prueba

El procedimiento probatorio se rige conforme a las normas del procedimiento general de reclamación cuyo término probatorio tiene una duración de 10 días dentro de los cuales procede la presentación de todos los medios de prueba. Para la presentación de la lista de testigos rige la regla especial contenida en el art 129 L de la Ordenanza General de Aduanas¹⁶⁵ y en

¹⁶⁴ RIOS Álvarez, Rodrigo y GONZÁLEZ Holmes, Rodrigo. Manual de derecho aduanero. 1a ed. Santiago, Chile, Legalpublishing, Thompson Reuters, 2014. 326 p., pág. 246 citando a Ugalde, García y Ugarte. Pág.369

¹⁶⁵ DFL N° 30. CHILE. Ordenanza de aduanas. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile 4 de Junio de 2005, Artículos 129 L

el Art 156 del CT¹⁶⁶ que establece que debe presentarse la lista de testigos dentro de los 2 primeros días del probatorio.

3.6.8 Apreciación de la Prueba.

La valoración de la prueba será apreciada de conformidad con las reglas de la sana crítica, según lo establecido en ambos cuerpos legales.

3.6.9 La Sentencia y su contenido

Vencido el término probatorio el juez dictará la sentencia en el plazo de 10 días, cabe señalar que el fallo es, al igual que en materia de recurso de protección, sin perjuicio de los demás derechos que pueda hacer valer el afectado.

Contenido de la Sentencia. El tribunal deberá conjuntamente con la sentencia tomar todas las medidas que considere necesarias para restablecer el imperio del derecho y otorgar al solicitante la debida protección.

3.7 Recursos ante Tribunales Superiores

La resolución que falla el reclamo por vulneración de derechos es susceptible sólo de recurso de apelación. Este recurso deberá interponerse en el plazo fatal de 15 días desde la resolución que deniega el reclamo. Así mismo el plazo para elevar los autos al tribunal superior es también de 15 días pero contados desde que se notifica a las partes la concesión del recurso.

¹⁶⁶ D.L.830, CHILE. Código Tributario. Ministerio de Hacienda, 21 de diciembre de 1974. Artículos 156.

Será conocido por la Corte de Apelaciones y de no haberse solicitado alegatos por ninguna de las partes en el plazo de 5 días, será revisado en cuenta. “Por excepción, el recurso podrá verse con los trámites propios de la ‘vista de la causa’ (con alegatos de abogados), si alguna de las partes lo pide expresamente dentro del plazo fatal de cinco días contados desde la fecha del “certificado de ingreso” de los autos a la Secretaría del tribunal ad quem (este plazo fatal se aplicará cualquiera que sea la distancia o el lugar del cual se remitan los antecedentes, no siendo aplicable en consecuencia el aumento de días a que se refiere el inciso 2° del artículo 200 del Código de Procedimiento Civil.”¹⁶⁷

Procede la orden de no innovar pudiéndose decretar en cualquier estado del procedimiento. Existe doctrina dividida respecto a cuál sería el tribunal que podría decretar la orden de no innovar, si el tribunal TTA que conoce en primera instancia de la reclamación o si por el contrario la Corte de Apelaciones que estuviese conociendo el recurso de apelación en contra de la sentencia dictada por el TTA. A este respecto los profesores González y Ríos adhieren a la segunda interpretación aludiendo lo siguiente: “el tribunal que podrá decretar la orden de no innovar es el TTA, que está conociendo de la reclamación especial por vulneración de derechos. Para reforzar esta interpretación debemos apuntar primeramente al tenor literal de la norma en comento, la cual dispone que el Tribunal podrá decretar orden de no innovar, en cualquier estado de la tramitación. Así, vemos que el legislador ha establecido que quien puede decretar este tipo de medidas es el ‘Tribunal’. Luego, para tener una claridad en torno al alcance de la voz tribunal debemos recurrir a la propia Ordenanza y ver cómo el legislador ha empleado la misma,

¹⁶⁷ SILVA Montes, Rodrigo. Manual de procedimiento tributario y aduanero. 1ª edición. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile. 2010. 358 páginas. Pág. 65 y 119

y a qué tribunal ha querido referirse cada vez que ha empleado el término a secas, tal como se da en el caso del inciso final del artículo 129 L.”¹⁶⁸

Por nuestra parte nos adherimos a la postura de los profesores Ríos – González y coincidimos en que el legislador al hablar de Tribunal de forma genérica lo hace exclusivamente para referirse al TTA, mientras que para referirse al tribunal de segunda instancia lo hace siempre nombrándolo “Tribunal de Alzada” o “Corte de Apelaciones” lo que necesariamente hace concluir que la orden de no innovar se puede presentar en cualquier estado de la tramitación. Siendo esto último lo que garantizaría el objetivo esencial de esta orden, el cual es garantizar al reclamante que la vulneración de sus derechos deje de producir sus efectos por lo menos hasta que exista un fallo que otorgue la debida certeza jurídica. “Si se acoge a tramitación dicha acción, resulta, resulta evidente e imperiosa la necesidad de poder paralizar los efectos de esta conducta del SNA que pueda estar vulnerando determinada garantía constitucional, para que así tenga sentido la tramitación de este procedimiento, lo cual se obtiene a través de la dictación de la orden de no innovar de parte del TTA (‘en cualquier estado de la tramitación’), de lo contrario queda en absoluta desprotección el reclamante a la espera de la tramitación de la sentencia, la que al dictarse podría desvelar la paradoja de que la sentencia sea favorable a su petición, pero que en términos concretos la vulneración del derecho sea irreparable a dichas alturas, y siendo favorable la sentencia definitiva a su pretensión, no habrá causal para apelar ante el tribunal ad quem, por lo que la mentada orden de no innovar jamás habría estado a su alcance a lo largo de la tramitación del procedimiento.”¹⁶⁹

¹⁶⁸ RIOS Álvarez, Rodrigo y GONZÁLEZ Holmes, Rodrigo. Manual de derecho aduanero. 1a ed. Santiago, Chile, Legalpublishing, Thompson Reuters, 2014. 326 p., pág. 249

¹⁶⁹ RIOS Álvarez, Rodrigo y GONZÁLEZ Holmes, Rodrigo. Manual de derecho aduanero. 1a ed. Santiago, Chile, Legalpublishing, Thompson Reuters, 2014. 326 p., pág. 251

3.8 Otros Recursos

Contra la sentencia de la Corte de Apelaciones no proceden los recursos de casación dada la naturaleza de amparo legal de las garantías constitucionales, sin perjuicio de la procedencia del recurso de queja, de darse los supuestos del artículo 545 del COT¹⁷⁰.

3.9 Incompatibilidad del Recurso de Protección

Hasta la dictación de la Ley N° 20.322¹⁷¹ que creó el reclamo por violación de derechos del contribuyente, la protección de los derechos individuales de los contribuyentes se encontraba al alero del Recurso de Protección del artículo 20 de la Constitución, es decir, si el contribuyente se sentía agraviado por algún acto u omisión arbitraria o ilegal del SII solo tenía como defensa recurrir al uso del Recurso de Protección, el cual iba a ser acogido por las Cortes de Apelaciones respectivas únicamente si se estaba ante un acto ilegal o arbitrario y comprometiese en forma indubitada alguna garantía constitucional.

El Recurso de Protección nace en el ordenamiento jurídico con el Acta Constitucional N.° 3 sobre Derechos y Deberes Constitucionales y luego se consolida en el texto de la Constitución de 1980 en su artículo 20.

¹⁷⁰ Ley N° 7421. CHILE. Aprueba el código orgánico de tribunales. Ministerio de Justicia, Santiago, Chile, 9 de Julio de 1943. Artículo 545.

¹⁷¹ Ley N° 20.322. CHILE. Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, 27 de Enero de 2009

Según la denominación que da el Art. 20 de la Constitución Política¹⁷², el Recurso de Protección no es un recurso sino una acción jurisdiccional, que puede interponerse “*sin perjuicio de los demás derechos que se pueda hacer valer la autoridad o los tribunales correspondientes*”; precepto que no busca modificar, revocar o anular una sentencia judicial; lo que se pretende con la interposición de la protección es provocar la intervención jurisdiccional en resguardo de la observancia de los derechos constitucionales

El auto acordado de 1992¹⁷³ que dictó la Corte Suprema sobre tramitación del Recurso de Protección hace sinónimas ambas expresiones en su art. 1º al decir:

"El recurso o acción de protección es una acción específica de emergencia, con un procedimiento rápido e informal. Se dice que es una acción cautelar o de una "acción cautelar inmediata", y tiene por objeto garantizar el debido resguardo de un derecho constitucional".

El legislador, bajo ese mandato, ha ido ampliando la protección más allá de la dimensión cautelar, de urgencia y extraordinaria de un Recurso de Protección. Es así como ha establecido la acción de amparo económico (Ley 18.971)¹⁷⁴, la acción de reclamación tributaria (artículo 155 del CT¹⁷⁵), el recurso de nulidad en juicios laborales (artículo 477 del Código del Trabajo)¹⁷⁶, la acción de tutela de derechos fundamentales del trabajador (artículo 485 a 495 del Código del Trabajo)¹⁷⁷, la acción de no discriminación contra los

¹⁷² Decreto 100. CHILE. Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la constitución política de la República de Chile, Ministerio secretaría general de la presidencia, Santiago, Chile, 22 de Septiembre de 2005. Artículo 20

¹⁷³ Autoacordado S/N. CHILE. Auto acordado sobre tramitación y fallo del recurso de protección de las garantías constitucionales. Corte Suprema, Santiago, Chile, 27 de Junio 1992. Artículo 1º

¹⁷⁴ Ley 18.971. CHILE. Acción de amparo económico. Ministerio de economía, fomento y reconstrucción. Santiago, Chile, 10 de Marzo de 1990.

¹⁷⁵ D.L.830, CHILE. Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 31 de Diciembre de 1974. Artículo 155.

¹⁷⁶ DFL 1. CHILE. Código del trabajo. Ministerio del trabajo y previsión social, Subsecretaría del trabajo, Santiago, Chile, 16 de enero de 2003. Artículo 477.

¹⁷⁷ *ius citatum*, Artículos 485 a 495.

discapacitados (artículo 57 de la Ley 20.422)¹⁷⁸ y la acción general de no discriminación (artículo 3 de la Ley 20.609)¹⁷⁹.

Ahora bien, para que proceda el Recurso de Protección a que da lugar el artículo 20 de la Constitución, se requiere que la privación, perturbación o amenaza, originada por el acto o la omisión ilegal o arbitraria, lo sea en el legítimo ejercicio de los derechos protegidos por este recurso. Como lo señala don José Luis Cea:

“no basta, para que prospere el recurso, alegar que la privación, perturbación o amenaza proviene de acto u omisión arbitraria o ilegal de cualquier autoridad o particular. Es menester, además que el propio recurrente se haya ajustado a los principios y normas de ordenamiento jurídico, es decir, que el ejercicio de los derechos reconocidos haya sido legítimo.”

El estar siempre presente el concepto de ilegalidad o de arbitrariedad hace inútil el Recurso de Protección ya que no todo acto legal es necesariamente constitucional. Un acto emanado de una autoridad podría ser legal pero inconstitucional porque el fundamento del acto excede el marco fundamental.¹⁸⁰

Pues bien, la acción de reclamación tributaria, que es la que nos compete, señala en el inciso final del artículo 155¹⁸¹, que “interpuesta la acción de protección a que se refiere el artículo 20 de la Constitución Política, en los casos que ella proceda, no se podrá recurrir de conformidad a las normas de este párrafo, por los mismos hechos”. La doctrina ha señalado que dicho

¹⁷⁸ Ley 20.422. CHILE. Establece normas sobre igualdad de oportunidades e inclusión social de personas con discapacidad. Ministerio de planificación, Santiago, Chile, 10 de Febrero de 2010.

¹⁷⁹ Ley 20.609. CHILE. Establece medidas contra la discriminación. Ministerio Secretaría General de Gobierno. Santiago, Chile, 24 de Julio de 2012.

¹⁸⁰ Álamos Vera, Dagomar Eduardo, Los Derechos del Contribuyente Chileno Procedimiento de Reclamo, Un análisis de la Ley N° 20.420 de 2010, Thomson Reuters Puntotex, Santiago de Chile, 2010, página 15.

¹⁸¹ D.L.830, CHILE. Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 31 de Diciembre de 1974. Artículo 155.

inciso, junto a la parte final del inciso primero del mismo artículo, constituyen limitaciones en el acceso a la acción por vulneración de derechos.

Con todo, en lo que respecta a la incompatibilidad con el recurso de protección, dicha situación fue morigerada por el Tribunal Constitucional en el control preventivo obligatorio de constitucionalidad del respectivo proyecto de ley signado con el Rol N°1243¹⁸², el Tribunal señaló que la expresión “interpuesta” a que alude el artículo es constitucional en el sentido de que la improcedencia de la acción a que dicho precepto se refiere solo tiene lugar desde que la Corte de Apelaciones respectiva declara “admisible” el recurso de protección deducido (considerando 48°). De otra forma la norma sería claramente inconstitucional por cuanto restringiría indebidamente el derecho a la acción.

De esta forma, se impidió que el afectado quedara privado del reclamo por vulneración de derechos con la mera presentación de un recurso de protección, que de ser declarado inadmisibile, lo privaría de toda vía procesal dejándolo en la absoluta indefensión, cuestión que no es tolerable conforme al derecho a la tutela jurisdiccional y las normas internacionales en la materia (artículos 8° y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos¹⁸³ y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos¹⁸⁴). Así sólo se impide accionar por vulneración de derechos, si el recurso de protección que se hubiere deducido versa sobre los mismos hechos y fuera declarado admisible por la Corte de Apelaciones respectiva.

La limitación al ejercicio del reclamo por vulneración de derechos del contribuyente, en el entendido que es constitucional conforme al fallo del

¹⁸² Sentencia N° Rol 1243. CHILE. Tribunal Constitucional. [en línea] 30 de Diciembre de 2008 [fecha de consulta: 22 de marzo de 2015]. Disponible en :

<http://jurisprudencia.vlex.cl/vid/-58941301>

¹⁸³ Convención americana sobre derechos humanos, COSTA RICA. Conferencia especializada interamericana sobre derechos humanos, 22 de Noviembre 1969. Artículos 8 y 25.

¹⁸⁴ Pacto Internacional de Derechos civiles y Políticos. URUGUAY. 16 de diciembre de 1966. Artículo 14.

Tribunal Constitucional, busca impedir posibles sentencias contradictorias en la materia y resguardar la seguridad jurídica, lo que nos parece del todo acertado.

Con todo, debemos notar que existe una diferencia formal con el recurso de protección, ya que se acciona por esta vía en la medida que exista un acto u omisión “ilegal o arbitrario” que infrinja o transgreda los derechos señalados en el artículo 20 de la Constitución, en cambio, en el amparo tributario sólo se señala que exista una vulneración a los derechos a que hace referencia el artículo 155 y 8 bis del CT. Así, podemos señalar que el reclamo por vulneración de derechos es más amplio que el recurso de protección, pero para que exista una vulneración de derechos se debe violar o transgredir el ordenamiento jurídico, ahora bien, la violación de un derecho no sólo proviene de actos que per se sean ilegales, ya que la arbitrariedad de una conducta no siempre puede ser calificada de ilícita. Por lo anterior creemos que la redacción del amparo tributario es más adecuada y permite incluir determinadas situaciones, que por su naturaleza técnica tributaria, podrían quedar desprotegidas por el recurso de protección.

Lo que el Tribunal Constitucional no contempló, sin embargo, es la situación inversa, esto es, si se puede o no recurrir a la acción constitucional una vez agotada la acción legal. A este respecto hay doctrina dividida en el sentido de que para algunos autores, como es el caso de Ríos-González, debiera entenderse que una vez admitido el recurso ante el TTA aún seguiría vigente la posibilidad de recurrir ante la Corte de Apelaciones por vía del Recurso de Protección dado el rango constitucional que éste tiene en el entendido de que dicha acción se debe entender sin perjuicio de los demás derechos que puedan hacerse valer ante la autoridad o los tribunales.¹⁸⁵

¹⁸⁵ RIOS Álvarez, Rodrigo y GONZÁLEZ Holmes, Rodrigo. Manual de derecho aduanero. 1a ed. Santiago, Chile, Legalpublishing, Thompson Reuters, 2014. 326 p., pág. 244

Antagónicamente la postura de Silva Montes¹⁸⁶, considera que el fallo al contener todas las decisiones y providencias que el Tribunal juzgue necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del solicitante, hará innecesario el pronunciamiento del tribunal superior. Sin embargo creemos que como nadie puede asegurar el resultado del juicio, los profesores Ríos-González se han puesto en la situación de que éste no sea favorable al solicitante, o que aun siéndolo, no logre por sí solo el debido restablecimiento del derecho, caso en el cual se quedaría desprotegido al no poder recurrir ante el tribunal superior.

¹⁸⁶ SILVA Montes, Rodrigo. Manual de procedimiento tributario y aduanero. 1ª edición. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile. 2010. 358 páginas. Pág.119

CAPITULO 4

4. JURISPRUDENCIA

En este capítulo nos avocaremos a analizar algunas sentencias dictadas por los Jueces Tributarios y Aduaneros en el marco de la Nueva Justicia Tributaria. Estudiaremos algunos fallos agrupados por algunos temas:

4.1 Admisibilidad del Reclamo Tributario

De conformidad con la ley el reclamo tributario debe presentarse dentro del plazo de 90 días, debiendo cumplir con un conjunto de requisitos, establecidos en los artículos 124, 125 y 129 del CT y a su turno en los artículos 122 y 123 de la Ordenanza de Aduanas. En esta materia podemos citar los siguientes fallos.

1.- RIT GR-15-00003-2013, “CMPC Celulosa S.A. con SII, Dirección Regional Santiago Centro”

“Consignar el nombre o razón social, número de Rol único Tributario, domicilio, profesión u oficio del reclamante, y en su caso de la o las personas que lo representan y la naturaleza de la representación”.

Debe consignarse el nombre de la o las personas que lo representan y la naturaleza de la representación. Así lo resuelve con fecha 15 de Marzo de 2013, el Primer Tribunal del TTA de la Región metropolitana, respecto de acreditar la personería del representante legal del contribuyente. En este punto el TTA entiende que de acuerdo a la escritura exhibida por la sociedad el apoderado que la representa tiene facultades judiciales y delegatorias, confiriendo traslado al SII por el término de 20 días. El SII contesta interponiendo un recurso de reposición en contra de la resolución que le confiere el traslado solicitando que se tenga por no presentado el reclamo en atención a la personería del representante.

El Juez responde que analizados los antecedentes y conforme a la doctrina y a las normas que regulan la representación de las personas jurídicas, y puntualmente conforme al artículo 49 de la Ley sobre Sociedad Anónimas es el gerente general quien ostenta la representación judicial de la sociedad. No contando el apoderado en comento con dicha calidad.

Es más, concluye que este caso particular los representantes quienes podrían conferir patrocinio y poder, es el gerente general quien ostenta la representación judicial de clase A, o dos de clase B conjuntamente, para que sus actos tengan validez, según aparece del claro tenor literal de las escrituras públicas acompañadas.

Por tanto, Resuelve, HA LUGAR al recurso de reposición deducido con fecha 28 de febrero de 2013 por el Servicio de Impuestos Internos, y en consecuencia téngase por no presentado el reclamo tributario.

2.- RIT GR-16-00057-2013, “Alejandro Esteban Mora. Con SII, Dirección Regional Santiago Poniente”

Deberá interponerse en el plazo fatal de noventa días contado desde la notificación correspondiente.

El contribuyente solicita dejar sin efecto liquidaciones practicadas por el SII en su contra, las cuales fueron notificadas 2 años antes, encontrándose por tanto fuera del plazo legal para interponer el reclamo tributario. Por lo anterior se rechaza el reclamo por extemporáneo.

3. RIT N°GR-01-00007-2011. “Catalán Carvajal y otro con SII Dirección Regional Arica y Parinacota”

Deberá interponerse en el plazo fatal de noventa días contado desde la notificación correspondiente

El contribuyente solicita dejar sin efecto cobro suplementario de impuesto territorial por haber sido emitido con fecha anterior a la compra de la propiedad. Fundamento que no es atendible ya que el impuesto territorial debe ser pagado por el dueño u ocupante a cualquier título, quedando liberado solo el ocupante en

virtud de un título que no importe transferencia de dominio. Como lo expresa textualmente el artículo 25 de la ley territorial “El impuesto a los bienes raíces será pagado por el dueño o por el ocupante de la propiedad, ya sea éste usufructuario, arrendatario o mero tenedor, sin perjuicio de la responsabilidad que afecte al propietario”.

Sin embargo, este reclamo no fue acogido por extemporáneo, ya que fue presentado 7 años después del vencimiento del cobro de un giro. Es un caso record de extemporaneidad.

4. GR-10-00011-2012 “García Cruces con Servicio de Aduanas Dirección Regional de Aduana Metropolitano “

“Será de competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros las reclamaciones en contra de las siguientes actuaciones del Servicio Nacional de Aduanas:

- a) Liquidaciones, cargos y actuaciones que sirvan de base para la fijación del monto o determinación de diferencias de derechos, impuestos, tasas o gravámenes.*
- b) Clasificación y/o valoración aduanera de las declaraciones de exportación, practicada por el Servicio de Aduanas.*
- c) Actos o resoluciones que denieguen total o parcialmente las solicitudes efectuadas en conformidad al título VII del libro II.*
- d) Las demás que establezca la ley.*

Sera competente para conocer de las reclamaciones señaladas en el Inciso anterior, el Tribunal en cuyo territorio jurisdiccional se encuentre la autoridad aduanera que hubiere practicado la actuación que se reclama.”

El reclamante aprovechando una promoción de una página web adquirió 10 cámaras fotográficas por un valor de US\$ 252,52 cancelándolas por anticipado. Por falta de stock el proveedor sólo le envía 2 cámaras con el correspondiente reembolso, el cual realiza directamente en su tarjeta de crédito. Finalmente la compra se reduce a dos cámaras por un valor de US\$ 50,52

A raíz de esto la reclamante señala que erróneamente la Dirección Regional de Aduana Metropolitana realiza el cálculo del impuesto en base al pago inicial correspondiente al total de las cámaras y no en base a la compra final que consistió en sólo dos cámaras. Por esta razón el reclamante solicita que se acoja el reclamo y se efectúe la devolución del impuesto pagado en exceso.

El TTA declara inadmisibile el reclamo puesto que las pretensiones del reclamante no se enmarcan dentro de las atribuciones establecidas en el artículo 117 de la Ordenanza de Aduanas. Por otra parte el TTA de Concepción tampoco resulta ser competente dado que el citado cálculo fue realizado por la Dirección Regional de Aduana Metropolitana.

5. VD-10-00016-2012 “Larre Rocha con Servicio de Aduanas Dirección Regional de Aduana Metropolitano “

Si producto de un acto u omisión del Servicio, un particular considerase vulnerados sus derechos contemplados en los numerales 21°, 22° y 24° de la Constitución Política de la República, podrá recurrir ante el TTA en cuya jurisdicción se hubiere producido tal acto u omisión, siempre que no se trate de materias cuyo conocimiento la ley somete a un procedimiento distinto ante estos Tribunales.”

La reclamante deduce reclamo por vulneración de derechos en contra de actuaciones realizadas por el Departamento de Fiscalización de la dirección Regional aduana Metropolitana del SNA. La dirección Regional de Aduanas de Talcahuano lo acoge a tramitación.

La dirección Regional de Aduanas de Talcahuano, por su parte, presenta un incidente de previo y especial pronunciamiento de incompetencia contra dicha resolución. Y argumenta que los hechos que eventualmente vulnerarían el derecho de propiedad acaecieron en un territorio jurisdiccional distinto del que corresponde al TTA del Bio Bío.

El Tribunal resuelve ha lugar al incidente de incompetencia y ordena dejar sin efecto la resolución recurrida que declaraba admisible el reclamo por vulneración de derechos y en su lugar resuelve no ha lugar por inadmisibile.

4.2 Inadmisibilidad probatoria

El artículo 132 inciso 11º y 12º expresan que corresponde al contribuyente rendir prueba suficiente para desvirtuar la sanción procesal de inadmisibilidad, si se acredita en juicio que no acompañó en etapa de fiscalización los antecedentes solicitados específicos y detalladamente en una citación del artículo 63 del mismo código.

Esta norma es muy peligrosa para el derecho a defensa del contribuyente, pues le impide probar en juicio, cuando los antecedentes han sido solicitados determinada y específicamente en la citación a que se refiere el artículo 63, los que aun disponiendo de ellos, no los haya acompañado dentro del plazo del inciso 2º de dicho artículo. El contribuyente sólo podrá probar que no acompañó los antecedentes solicitados en el plazo señalado, por causas que no le hayan sido imputables.

Entendemos que la interpretación de esta disposición legal se aplica en la medida que se den todos los presupuestos que establece la Ley, para estimar inadmisibile la prueba no acompañada en la respuesta a la citación, esto es:

- i) Que los antecedentes sean solicitados por el SII en la citación a que se refiere el artículo 63 del CT
- ii) Que los antecedentes tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas.
- iii) Que los antecedentes sean solicitados “determinada y específicamente”

Con referencia a éste último, en nuestra experiencia el SII en sus citaciones admite frases muy amplias, tales como libros contables, contrato, asiento

contable, escritura etc. Por lo que estimamos que debe exigírsele al SII el máximo de detalles en la individualización de los documentos a que se refiere su petición.

RIT: GR-08-00055-2011 TTA de Temuco

Contribuyente solicita dejar sin efecto liquidación en la cual el SII agrega a su base imponible gastos no acreditados fehacientemente correspondientes a la pérdida tributaria de ejercicios anteriores.

En autos, el sentenciador decretó la inadmisibilidad probatoria toda vez que los antecedentes que daban cuenta de la pérdida referida habían sido solicitados específica y detalladamente por el SII en la citación respectiva y el reclamante no logró probar causas que no le hayan sido imputables.

Ello, debido a que el contribuyente no rindió prueba suficiente que acreditara que éstos no se presentaron en etapa administrativa debido a una causa no imputable a él. Sus alegaciones y defensas solo estuvieron referidas a cuestiones relacionadas con la organización interna de la empresa, hechos que no son relevantes ni guardan relación con la circunstancia a probar, el contribuyente está obligado a contar con antecedentes probatorios fehacientes y completos que permitan desvirtuar las impugnaciones del SII.

Es más, respecto al fondo, el TTA referido, señalo que el reclamo presentaba evidente insuficiencia de argumentos y de la adecuada congruencia de éstos con la fundamentación del derecho aplicable, tratándose de meras declaraciones no sustentadas en disposiciones legales ni en la prueba rendida en autos, lo que no permitía probar la existencia de la pérdida tributaria, lo cual resultaba básico en autos.

Por lo demás, el tribunal reiteró que no era suficiente la sola contabilidad del contribuyente sino que se requería además de la documentación sustentatoria que desvirtuara las impugnaciones de Servicio de Impuestos Internos.

2. RIT 11-9-0000222-1, “Maldonado Bettancourt con SII-Dirección Regional Antofagasta”

'Justificación de inversiones, Art. 70 Ley de la Renta, inadmisibilidad probatoria, determinada y específica, contabilidad fidedigna.'

Se interpone reclamo en contra de liquidaciones del SII, mediante las cuales se establecieron diferencias de Primera Categoría y de Impuesto Global Complementario para el año tributario 2008. Esta determinación de impuesto se fundó en que el contribuyente no habría acreditado el origen de fondos destinados a inversiones que se detallan. Por su parte, el reclamante señala que los fondos destinados a inversiones se encuentran justificados con ingresos del giro y registros contables. Además alegó prescripción y nulidad por vicio o error manifiesto. El Tribunal acoge el reclamo por haberse justificado el origen de fondos tanto por la prueba documental, testimonial y por la contabilidad acompañada, esto es, Libro Diario y Libro Mayor.

El SII contesta el reclamo conferido solicitando que éste sea rechazado en todas sus partes conforme a los siguientes fundamentos de hecho y derecho que expone:

- i) La información requerida relativa a justificación de inversiones se hizo mediante citación conforme al artículo 63 y ésta fue válidamente notificada a la reclamante.
- ii) Agrega que pese a ser notificada válidamente de la citación referida, la reclamante, no dio respuesta ni allegó ningún documento, antecedente o medio de prueba atinente a sus derechos, dentro del término de un mes a que alude el artículo 63 del Código Tributario, menos aún solicitó alguna prórroga de dicho plazo.

- iii) Manifiesta que habiéndose solicitado determinada y específicamente en la Citación referida los libros de ingresos y egresos, con la documentación de respaldo, el libro de compras y ventas y los libros de contabilidad entre otros, no corresponde que ahora se pretenda acompañarlos para justificar las mismas operaciones referidas en la Citación, máxime si estos libros eran obligatorios para ella llevarlos en forma oportuna a la época en que le fueron solicitados por este Servicio.
- iv) Además de otras consideraciones en cuanto a los vicios o error manifiesto y la alegación de la prescripción.
- v) A continuación, en el primer otrosí de su escrito de contestación, solicita se sirva disponer al resolver la inadmisibilidad correspondiente a los documentos acompañados, porque se trataría de documentos que conforme al 132 del Código Tributario impide que estos sean admisibles en juicio.

El órgano jurisdiccional en el Considerando Cuarto de la sentencia llega a la siguiente conclusión:

“Considerando Décimo Octavo: Que, la norma aplicable al caso en cuestión es de naturaleza excepcional, al imponer una sanción procesal, limitando la libertad probatoria de la parte reclamante, motivo por el cual debe ser interpretada y aplicada de manera estricta, toda vez que su incorrecta aplicación podría vulnerar el principio de la supremacía constitucional al quebrantar la garantía del debido proceso. Por tal motivo, resulta esencial determinar el correcto sentido y alcance de la norma, en especial, a la forma como deben entenderse las expresiones “determinada y específicamente” utilizadas por el legislador”.

Luego agrega el siguiente considerando:

“Décimo noveno: Que, el artículo 19 del Código Civil dispone que “Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu. Pero bien se puede, para interpretar una expresión obscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma, o en la historia fidedigna de su establecimiento.”

Por su parte el artículo 20 del Código en referencia preceptúa que “Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará a éstas su significado legal.”

A su turno, el artículo 21 dispone que “Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso.

Que, como es posible apreciar, el legislador no ha definido expresamente los términos “determinada y específicamente”; además, estos no constituyen palabras técnicas de alguna ciencia o arte, razón por la cual, para los efectos de desentrañar su correcto sentido y alcance, deberá estarse a su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras.

Que, para los efectos de determinar el sentido natural y obvio de las palabras “determinar” y “específico”, según el uso general de las mismas, este sentenciador se remitirá a lo que sobre el particular señala el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, que al efecto expresa lo siguiente:

Determinar:

- 1.- Fijar los términos de algo.
- 2.- Distinguir, discernir.
- 3.- Señalar, fijar algo para algún efecto.

A su turno, respecto del término “específico” expresa:

- 1.- adj. Que es propio de algo y lo caracteriza y distingue de otras cosas.
- 2.- adj. Concreto, preciso, determinado.

Que, conforme el uso general de los términos en cuestión, se arriba a la convicción que la expresión legal referida, exige al ente fiscalizador, que al momento de requerir los antecedentes, lo haga singularizando cada uno de los elementos de convicción que requiere, en términos tales, que esta singularización permita distinguirlos de otros sin lugar a dudas, sean o no similares; es decir, el

requerimiento debe ser en términos singulares, concretos y precisos de cada uno de los antecedentes que se requieren, de modo tal, que permitan su diferenciación, no siendo admisible en caso alguno, expresiones genéricas o ambiguas” .

Del análisis el órgano jurisdiccional llega al convencimiento que el SII no solicitó determinada y específicamente los documentos acompañados por el reclamante en su escrito, sino que lo hizo en términos generales sin precisar, singularizar o distinguir qué libros de contabilidad eran los requeridos, por cuanto no da lugar a la petición del SII

Por tanto, el TTA concluye que los elementos de prueba aportados por la reclamante valorados uno a uno y luego conjuntamente prueban lo afirmado por la reclamante y dan razón para entender que respecto de sus inversiones se encuentra justificado el origen de fondos, dejando sin efecto las liquidaciones emitidas por el SII.

4.3 Casos Vulneración de Derechos en materia aduanera

CASO 1

Garantía del Art. 19 N° 21 (derecho a ejercer una actividad económica) y 24 (derecho de propiedad).

TTA de Arica y Parinacota.

RUC: 12-9-0000457-3

RIT: VD-01-00031-2012

FECHA DEL FALLO: 04 DE ENERO DE 2013

RESUMEN

Constituye un acto arbitrario de la Dirección Regional de Aduanas de Arica, que vulnera garantías constitucionales de los numerales 21 y 24 del artículo 19° de la Constitución Política de la República, materia de un procedimiento de vulneración de derechos, la incautación y posterior negativa de la solicitud administrativa de devolución del camión patente única CLLJ-18, de propiedad de

TRANSPORTES ROBERTO GARAY ROJAS E.I.R.L., RUT 76.106.642-0, atento a que ha cumplido con todos los requerimientos legales y reglamentarios sobre admisión temporal del camión señalado, para efectuar el transporte de carga entre el territorio de la Zona Franca de Extensión y el resto del país, desde que la Resolución Exenta N° 6.000 de fecha 30 de diciembre de 2004 de la DNA, que reemplaza el Capítulo II, letra L, del Manual de Tráfico Terrestre, modificada por la Resolución Exenta N° 6.223 de fecha 08 de noviembre de 2007 de la misma Dirección, fundada, en el Decreto de Hacienda N° 1.355, publicado en el Diario Oficial el 02 de enero de 1976, y el Decreto con Fuerza de Ley N° 341 de 1977, Título V, De las Zonas Francas de Extensión, en cuanto que al tratar el régimen de admisión temporal otorgado a vehículos importados en zonas francas de extensión amparados por pasavante, señala, entre otras cosas, que si el vehículo pertenece a una persona jurídica, debe acreditar domicilio en la Zona Franca de Extensión, con la presentación de la siguiente documentación: a) Escritura de constitución de la sociedad con sus respectivas modificaciones, b) Copia del Formulario N° 29 de Declaración del IVA, del mes anterior al que se solicita el Pasavante o, en su defecto, copia del último Formulario N° 22 de declaración de Impuesto a la Renta, c) Patente municipal al día u otra Certificación que la Aduana estime adecuada. Deberá además acompañar una declaración jurada ante notario público en que conste el nombre e identificación de la persona autorizada como conductor, exigencia que corrobora además el propio portal de la página Web de Aduanas. La vulneración se origina al actuar, el Servicio de Aduanas, confundiendo a la persona jurídica de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, con la persona natural de su dueño y representante legal; y con ello concluir que la empresa ha incumplido los requisitos y condiciones para mantener y hacer uso del beneficio destinado al territorio de la Zona Franca de Extensión, en razón a que el domicilio del representante legal no se encuentra en la zona geográfica que permite el uso del beneficio, requisito que no se encuentra contemplado en ningún cuerpo normativo, sea de rango legal, reglamentario o administrativo.

SENTENCIA DE CORTE DE APELACIONES DE ARICA

ROL CORTE 1-2013-Tributaria

FECHA: 6 DE MARZO DE 2013

RESUMEN Atento lo dispuesto en los artículos 189 y 201 del Código de Procedimiento Civil, en relación a los artículos 118, 120 y 129 L de la Ordenanza de Aduanas, se declara inadmisibile, el recurso de apelación deducido a fojas 251 y concedido a fojas 259, en contra de la sentencia de cuatro de enero de dos mil trece, escrita de fojas 234 a 248.

Comentario del Fallo.

En este caso las 2 garantías constitucionales que se invocaron como infringidas tuvieron el siguiente fundamento:

La del N° 21 del Art. 19. Se refiere al derecho a desarrollar cualquiera actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulan. El recurrente, constituido como una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (En adelante EIRL), reclamó al TTA que la Dirección Regional de Aduanas en forma ilegal consideró que había falseado información entregada a la Aduana, para ejercer el derecho de salida temporal de un camión de su propiedad, adquirido en la Zona Franca de Iquique. La Aduana planteó que el TTA era incompetente para conocer del reclamo de vulneración de derecho, ya que el tema no era aduanero sino de carácter penal, de competencia de la fiscalía y del juzgado de garantía pertinente. En efecto la Aduana argumentó en este sentido basada en lo señalado en el artículo 188 de la ODA que dispone: *“Los delitos aduaneros serán investigados y juzgados conforme a las reglas establecidas en el Código Procesal Penal.”*

Para razonar de esta forma la Aduana consideró que el particular, había sacado el camión adquirido en Iquique fuera de la Región, como admisión temporal, y que conforme a la legislación para usar ese beneficio debía tener domicilio en esa Región. Sostuvo que se había demostrado que el domicilio del representante legal de la empresa era Rancagua y con ello se había incurrido en

tal falsedad al haber declarado el domicilio en la ciudad de Arica y con ello la existencia del delito de contrabando.

El TTA desechó la excepción de incompetencia interpuesta por la Aduana por cuanto la EIRL era una persona jurídica diferente al representante legal de la misma, y que estaba demostrado que dicha empresa tenía los requisitos para poder haber sacado el camión en admisión temporal fuera de la Primera Región. Como consecuencia de esto, acogió el recurso del particular, pues el actuar de la Aduana, al haber confundido a la EIRL con su representante legal, estaba impidiendo a dicha empresa realizar una actividad lícita.

La del N° 24 del Art. 19. Por la misma consideración de lo ya expresado anteriormente, la Aduana al haberse negado a devolver el camión que estaba incautado, violentando de esta forma la garantía constitucional del derecho de propiedad.

El SNA presentó Recurso de Apelación en contra de la sentencia del TTA que acoge el reclamo por vulneración de derechos. En tanto la Corte de Apelaciones declaró inadmisibile el Recurso de Apelación por no cumplir con uno de los requisitos necesarios para la interposición del recurso, este es, contener éste las peticiones concretas que se someten a decisión del tribunal. En efecto, la parte recurrente solicita al Tribunal ad quem que se revoque la sentencia apelada en **todas sus partes.**

CASO 2

Garantía del Art. 19 N° 24 (derecho de propiedad)

TTA de Coquimbo

RUC: 12-9-0000306-2

RIT: VD-06-00037-2012

FECHA DEL FALLO: 06 DE NOVIEMBRE DE 2012

RESUMEN

Se afecta el derecho de propiedad cuando se deniega la solicitud de pago de derechos y desafectación de vehículo, al amparo de la Partida del Arancel Aduanero 00.33. La importación de un automóvil usado al amparo de las partidas del Capítulo 0, del Arancel Aduanero, queda sujeta a las limitaciones que indica, las cuales dejan de aplicarse, quedando completamente a disposición del importador el bien, tan pronto ocurre uno de los siguientes dos eventos: a).- Que haya transcurrido el plazo de tres años, contados desde la fecha de su importación al país, o b).- Que se entere en arcas fiscales la diferencia de los derechos. La ltima. Corte de Apelaciones de La Serena confirma el fallo del Tribunal a-quo.

Comentario del Fallo

La del N° 24 Art. 19. Bajo este artículo nuestra carta fundamental garantiza el derecho de propiedad. En este caso el reclamante, persona natural, reclamó al TTA de Coquimbo que luego de haber permanecido por más de un año en el extranjero, realizó la importación de un vehículo usado de su propiedad al amparo de la partida 0 conforme a la DIN y previo pago de los derechos aduaneros. No obstante lo anterior el vehículo quedo gravado con limitaciones al dominio por lo que presentó al SNA una solicitud de desafectación y pago de derechos a fin de disponer libremente de su vehículo. El SNA rechazó la solicitud de desafectación por encontrarse el vehículo descrito con denuncia por presunto delito de contrabando e incautado, hecho que generó la interposición del presente recurso.

El SNA fundamenta su negación en determinar el derechos aduaneros que corresponda pagar al reclamante para que este proceda a desafectar su vehículo alegando que el interesado acude a solicitar dicho permiso con posterioridad a un proceso de investigación que se sigue en su contra el cual ha culminado con la interposición de una denuncia ante el Ministerio Publico por presunto delito de contrabando y que por esta razón debiera solicitar la desafectación ante el Tribunal de Garantía que lleva adelante la investigación.

El TTA de Coquimbo sostiene que de acuerdo a los antecedentes expuestos la discusión se centra en 2 aspectos, ellos son: a) solicita levantar

restricciones que pesan sobre vehículo individualizado; b) restitución del vehículo el cual fue incautado por denuncia por presunto delito de contrabando. Luego deduce que ante la existencia de una fiscalización como la que da cuenta esta causa, los 2 aspectos en discusión son independientes uno del otro, por tanto el que exista la incautación del bien, así como la denuncia por eventual delito de contrabando, en ningún caso es obstáculo para desafectar el vehículo individualizado pagando la diferencia de los derechos que estén pendientes. Es más hace ver que la autoridad aduanera no puede modificar administrativamente las normas legales que regulan la materia invocando causales que no se encuentran establecidas en los requisitos establecidos por ley. Resalta además, que la denuncia efectuada por la Aduana ni siquiera ha sido formalizada al investigado ante un Juez de Garantía.

El TTA de Coquimbo acogió el reclamo sólo en cuanto a ordenar a la Dirección Regional de Aduanas recurrida que proceda a desafectar el vehículo individualizado previa determinación y pago de los derechos aduaneros pendientes a objeto que se levanten las restricciones que pesan sobre el dominio del vehículo del reclamante. No da lugar a lo demás.

El SNA interpone recurso de apelación ante la Corte de Apelaciones, quien confirma la sentencia del TTA, toda vez que éste obstaculizó el legítimo derecho del recurrente para desafectar su vehículo conforme al ordenamiento jurídico vigente.

CASO 3

Garantía del Art. 19 N° 21 (derecho a desarrollar cualquier actividad económica)

TTA de Los Lagos

RUC: 12-9-0000206-6

RIT: VD-12-00009-2012

FECHA DEL FALLO: 15 DE JUNIO DE 2012

RESUMEN

El TTA de Los Lagos no dió lugar al reclamo por vulneración de derechos presentado por el contribuyente en contra de la Dirección Regional Puerto Montt del SNA a objeto que se dejara sin efecto un giro emitido a un tercero y procediera a la devolución de un vehículo incautado. Al efecto, el tribunal acogió la excepción de extemporaneidad deducida por la reclamada por no haberse interpuesto el reclamo dentro del plazo legal. No obstante lo anterior, en cuanto a la emisión del giro, se resolvió no acoger la pretensión del actor por cuanto el mismo fue emitido en conformidad al procedimiento establecido en el artículo 189 de la Ordenanza de Aduanas con la voluntad y con el solo beneficio del interesado, razón por lo cual no habría derecho vulnerado.

Comentario del Fallo

En este caso llama la atención que el reclamante interponga un reclamo por vulneración de derechos sin invocar que garantía constitucional ha sido infringida por el SNA. A nuestro entender la que correspondería es la del numeral 24 del artículo 19 de la CPR, dado que dentro de las peticiones concretas se encuentra la devolución del vehículo incautado.

El reclamante solicita que se deje sin efecto la incautación del vehículo de su propiedad como el giro que emitió el SNA. En cuanto a su primera petición, fundamenta que la incautación se llevó a efecto en base a la presunción de encontrarse en poder de un tercero, lo cual no corresponde, ya que este estaba en un taller por reparaciones del mismo. En cuanto a dejar sin efecto el Giro manifiesta que dicho documento no fue suscrito por el reclamante sino que por un tercero que sólo tenía poder para realizar gestiones administrativas.

EL SNA solicita su rechazo en atención a aspectos formales, por falta de legitimación activa, por solicitar la anulación de un giro consignado a nombre de un tercero distinto del reclamante, quien tiene la legitimación para solicitar su anulación. Complementa señalando que su reclamación es extemporánea toda vez que el reclamante excedió el plazo para interponerla, 15 días hábiles contados desde la ejecución del acto o la ocurrencia de la omisión o desde que haya tenido

conocimiento cierto de los mismos. Por último agrega que el vehículo importado con la franquicia contemplada en el Arancel aduanero sólo puede permanecer en poder del titular del beneficio, de lo contrario se configura el delito de contrabando con participación del titular de la franquicia y del tercero en cuyo poder se encontrare el bien.

EL TTA, concluye que habiéndose deducido la acción con 125 días de retraso efectivamente es extemporánea. Sin perjuicio de lo anterior, se refiere al giro emitido por el SNA, quien por el sólo hecho de emitir dicho comprobante de pago cuestionado, no ha incurrido en ningún acto vulneratorio, pues evaluando los antecedentes de la fiscalización se configuraría el delito de contrabando con eventual participación tanto del propietario como de quien detentaba la tenencia del mismo, por tanto la emisión del giro no tiene otra finalidad que la de conceder al interesado la posibilidad de solicitar la renuncia de la acción penal. Por las causales expuestas no dio lugar al reclamo.

CASO 4

Garantía del Art. 19 N° 22 La no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica y 24 (derecho de propiedad)

TTA de Valparaíso

RUC: 13-9-0000508-8

RIT: VD-14-00067-2013

FECHA DEL FALLO: 06 DE NOVIEMBRE DE 2013

RESUMEN

El TTA de Valparaíso en procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos en materia aduanera, rechazó el amparo tributario aduanero mediante el cual un agente de aduanas alegando la conculcación de la garantías constitucionales de los números 22 y 24 del artículo 19 de la Constitución Política del Estado, solicitaba dejar sin efecto la resolución del Sr. Director Nacional de Aduanas por la que se confirma la aplicación de una medida disciplinaria de multa

aplicada en conformidad a la facultad disciplinaria que le concede al citado Director el artículo 202 de la Ordenanza de Aduanas. El Tribunal fundamenta su fallo en lo siguiente: - La parte reclamante no desplegó actividad probatoria por los medios que le otorga la ley, para acreditar determinada y específicamente una afectación ilegítima de sus derechos que resulte de la resolución que confirma la aplicación de la medida disciplinaria de multa, apareciendo que el acto del cual provenía la eventual vulneración es la resolución por la cual se aplica la medida disciplinaria y no el acto impugnado que es confirmatorio de otro terminal. Conforme al mérito de las probanzas del proceso y apreciando la prueba de acuerdo a las normas de sana crítica, de la aplicación del razonamiento jurídico y reglas de la lógica, se pudo constatar que la resolución reclamada fue dictada dentro del marco de las facultades y legalidad a que está sometida la reclamada. Finalmente, respecto de la prescripción alegada por la reclamada, el Tribunal concluye que le está vedado declararla, toda vez que la reclamación se dedujo contra el acto confirmatorio del terminal que aplicaba la medida disciplinaria, siendo éste último acto no impugnado, el que impone la multa como sanción disciplinaria.

Comentario del Fallo

En este caso se trata de un Reclamo por vulneración de derechos a nuestro juicio absolutamente improcedente dado que no se logra probar por parte de la reclamante ninguna vulneración a los derechos garantizados por el correspondiente reclamo. Por otra parte al solicitar la prescripción de la resolución que confirma la multa disciplinaria, se solicita respecto de aquella a la cual no puede aplicarse dicha garantía y como el tribunal se encuentra limitado en su accionar sólo a las cuestiones sometidas a la decisión del tribunal por el mismo reclamante, según lo dispone el artículo 768 N° 4 que establece que la sentencia será susceptible de recurso de casación en el fondo, entre otras causales, por *“haber sido dada ultra petita, esto es, otorgando más de lo pedido por las partes, o extendiéndola a puntos no sometidos a la decisión del tribunal, sin perjuicio de la facultad que éste tenga para fallar de oficio en los casos determinados por la ley”*.

Por todo lo anteriormente expuesto el reclamo no resulta ser procedente.

4.4 Casos Vulneración de Derechos en materia tributaria

CASO 1

Garantía del Art. 19 N° 24 de la CPR.

TTA de Valparaíso

RUC: 13-9-0001388-9

RIT: VD-08-00171-2013

FECHA DEL FALLO: 08 DE AGOSTO DE 2013

RESUMEN

El TTA de Valparaíso en procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos en materia tributaria, rechazó el amparo tributario mediante el cual una contribuyente alega que vulnera la garantía constitucional establecida en el artículo 19 N° 24 de la Constitución Política del Estado, la actuación del Servicio de Impuestos Internos por la cual se le retiene la devolución solicitada por encontrarse impugnada su declaración de impuesto a la renta. El Tribunal fundamenta su fallo en lo siguiente: El amparo tributario creado por la Ley N° 20.322 procede respecto de acciones u omisiones de la administración tributaria que ilegítimamente perturben o impidan el ejercicio de los derechos garantizados por los numerales 21°, 22° y 24° del artículo 19 de la Constitución Política del Estado, siendo legitimado para interponerla aquella persona que considere haber sido menoscabada en los citados derechos. Además, para dar lugar a la acción de vulneración el reclamante debe ser titular de un derecho o garantía concreta cuyo legítimo ejercicio ha sido efectivamente perturbado mediante el acto u omisión de la autoridad tributaria. En consecuencia, habiéndose constatado que el mismo servicio fiscalizador, a través de un funcionario con calidad de ministro de fe, certifica que la contribuyente no posee observaciones relacionadas con sus declaraciones de impuestos objeto del reclamo y que las respectivas solicitudes de

devolución se encuentran autorizadas, el procedimiento cautelar pierde su finalidad y sustento, puesto que no existe acción u omisión de la administración tributaria que ilegítimamente perturbe o impida el ejercicio del derecho invocado.

Comentario del Fallo

Este caso fue rechazado porque al momento de ser presentado el reclamo por vulneración del derecho contemplado en el Artículo 19 N° 24 de nuestra carta fundamental, el SII se encontraba aún en la etapa de emisión de órdenes de pago. Al ser consultado el Servicio éste da cuenta de que las declaraciones que están siendo reclamadas por la reclamante se encuentran sin ninguna objeción y que la orden de pago a la Tesorería General de la República ya se encuentra enviada.

La reclamante presenta apelación a la sentencia con el objeto de limpiar su nombre dado que al momento de ser presentado el reclamo, las órdenes de pago en su favor aún no se habían emitido. La Corte de Apelaciones confirma la sentencia impugnada por no existir al momento de la interposición del reclamo un derecho que haya sido efectivamente vulnerado.

Argumenta el SII que la sola presentación de la Declaración no constituye en sí misma un derecho indubitado, sino más bien una mera expectativa, dado que es tarea del Servicio verificar la efectividad de lo declarado en ella.

A pesar de que en este caso existe una clara falta de fundamentos a la hora de interponer el aludido reclamo, el tribunal decide no condenar en costas a la reclamante dado que al momento de presentarse éste realmente había motivos plausibles para litigar.

CASO 2

Garantía del Art. 8 bis del CT.

IV TTA de la Región Metropolitana

RUC: 13-9-0001320-K

RIT: VD-18-00298-2013

FECHA DEL FALLO: 13 DE NOVIEMBRE DE 2013

RESUMEN

El Plazo para ejercer la acción por vulneración de derechos debe contarse desde la ejecución del acto o la ocurrencia de la omisión o, en su defecto, desde que se haya tenido conocimiento cierto de los mismos.

Comentario del Fallo

En este caso nos encontramos con una evidente vulneración de derechos al exceder el SII el plazo de 30 días que tenía para autorizar o liberar la declaración de impuestos de la reclamante. Lo que constituye una omisión por parte del servicio que vulnera el derecho de la reclamante a obtener una completa y oportuna devolución.

No obstante, el tribunal tributario y aduanero al analizar las circunstancias que rodean el hecho debe verificar que concurren los presupuestos que hacen procedente la interposición del Reclamo por vulneración de derechos establecido en el Art 155 y siguientes del CT. De este análisis salta a la vista la extemporaneidad del aludido recurso lo que lo hace improcedente.

CONCLUSIONES

En esta parte final daremos nuestra visión de los fuertes cambios que existieron en la legislación chilena, tanto en el orden tributario como en el aduanero. Ambos adolecían de falta de imparcialidad, pareciendo más extremo el caso aduanero que el tributario.

En Chile, la jurisdicción tributaria se ejerce por órganos judiciales y órganos administrativos. Es ampliamente extendido en el ámbito del derecho el concepto de jurisdicción como aquella capacidad de resolver controversias jurídicas de relevancia, sin atender a la naturaleza de la institución de los que emanen, basándose en el supuesto de que el juez encargado de ello es, por definición, una figura objetivamente independiente y subjetivamente imparcial. Dicho supuesto avaló desde la dictación del Código Tributario, en 1974, el funcionamiento de una estructura jerárquica, donde el poder estaba centrado en la figura del juez, el que en este caso recaía en la persona del Director Regional de Impuestos Internos.

Para el Derecho administrativo, se trataba de un órgano con facultades jurisdiccionales¹⁸⁷, lo que grafica la verticalidad que caracterizaba al organismo, pues el Director Regional, que representaba al Tribunal Tributario, no era neutral en cuanto a la controversia, dado que era parte interesada en el fallo, siendo este uno de los puntos más discutidos de esta ley, pues no cumple con los requisitos básicos de la actividad jurisdiccional¹⁸⁸.

Dicho Tribunal Tributario, por ende, carecía de las atribuciones que debía tener un organismo para cumplir dichas funciones en el marco de un

¹⁸⁷ ZAVALA ORTIZ, José, *Manual de Derecho Tributario*, Editorial Jurídica ConoSur, Santiago, 1998, p.149. ISBN 9562381684

¹⁸⁸ MATUS, M (2013) "Aspectos orgánicos de la jurisdicción tributaria y aduanera. Comentario crítico a la ley N° 20.322 con motivo de su entrada en vigencia en todo el territorio nacional" *Revista Ius et Praxis*, Año 19, N° 1, 2013, pp. 195 – 222 ISSN 0717 – 2877, Universidad de Talca - Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales Pág 127.

Estado de Derecho, sin embargo, su configuración legal hablaba de una particularidad, que lo hace un tribunal especial de aquellos a que se refiere el artículo 5º inciso cuarto del Código Orgánico de Tribunales¹⁸⁹.

Por todo esto y debido a las demandas cada vez más agudas por parte de muchos sectores, surge la ley 20.322, que tuvo por objetivo la creación de un solo tribunal, independiente. Al respecto, tomamos las palabras de don Rodrigo Álvarez Zenteno, miembro de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, quien plantea “La independencia del Juez Tributario es una de las cosas más solicitadas por los diputados de todos los sectores políticos. El Juez Tributario, en el ejercicio de sus facultades jurisdiccionales, será libre para interpretar los hechos de la causa y definir el derecho aplicable al caso particular incluso respecto de la interpretación de la ley tributaria que haga el Director del Servicio de Impuestos Internos”. (Discusión de la sala de la ley N° 20.322. Cámara de Diputados. Legislatura 350. Sesión 69. Fecha 7 de abril 2005. Diputado informante de la Comisión de Hacienda, señor Rodrigo Álvarez.)¹⁹⁰.

¹⁸⁹ “Los Tribunales mencionados en este artículo corresponderá el conocimiento de todos los asuntos judiciales que se promuevan dentro del territorio de la república, cualquiera que sea su naturaleza o la calidad de las personas que en ellos intervengan, sin perjuicio de las excepciones que establezcan la Constitución y las Leyes.

Integran el Poder Judicial como tribunales ordinarios de justicia, La Corte Suprema, las Cortes de Apelaciones, los Presidentes y Ministros de Corte, los tribunales de juicio oral en lo penal, los juzgados de letras y los juzgados de garantía.

Forman parte del Poder Judicial, como tribunales especiales, los juzgados de familia, los juzgados de letras del Trabajo, los juzgados de Cobranza Laboral y Previsional y los Tribunales Militares en tiempos de paz, los cuales se regirán en su organización y atribuciones por las disposiciones orgánicas constitucionales contenidas en la ley N° 19.968, en el Código del trabajo y en el Código de Justicia Militar y sus leyes complementarias, respectivamente rigiendo para ellos las disposiciones de éste Código sólo cuando los cuerpos legales citados se remitan en forma expresa a él.

Los demás tribunales especiales se regirán por las leyes que los establecen y reglamentan, sin perjuicio de quedar sujetos a las disposiciones generales de éste Código.

Los jueces árbitros se regirán por el título IX de éste Código.” Ley N° 7421. CHILE. Aprueba el código orgánico de tribunales. Ministerio de Justicia, Santiago, Chile, 9 de Julio de 1943. Art. 5

¹⁹⁰ UGALDE Prieto, Rodrigo, GARCÍA Escobar, Jaime, UGARTE Soto, Alfredo. Tribunales Tributarios y Aduaneros. Santiago de Chile. 4ta. Edición Legal Publishing, 2011. 541 p, página 19

Esto causaba que no existiera una contienda de interés de manera horizontal, entre partes iguales y que el contribuyente, o la persona que interponía un reclamo, por ejemplo, se encontrara en un litigio sin oponentes. La norma tributaria disponía que si esa controversia no era resuelta en determinado plazo, se podía pedir el rechazo del reclamo, entregándole el caso a las Cortes de Alzada y Casación, donde el interés fiscal era asumido por el Consejo de Defensa del Estado. Lo anterior permite concluir que, en forma muy restringida, ante la inactividad del ente administrativo, podía tenerse por rechazada la defensa y recién ahí existía una alternativa de recurrir ante tribunales independientes.

La ley N° 20.322 en su artículo 2° número 11 letras a), b), c) y d) modifica este artículo 115 del Código Tributario trasladando la competencia desde el Director Regional al nuevo TTA, con lo que el Director Regional deja de ser un tribunal judicial especial y concentra su actividad como órgano administrativo, correspondiéndole:

- 1) La revisión administrativa de los actos emanados de sus funcionarios en la aplicación de las leyes tributarias
- 2) El cumplimiento administrativo de las resoluciones del nuevo TTA.

Como consecuencia de todo esto el Director Regional deja de ser competente para resolver en primera instancia las reclamaciones que dedujeran los contribuyentes en contra de las resoluciones dictadas por el SII, y las reclamaciones que dedujeran los contribuyentes en contra de las sanciones aplicadas administrativamente por el Servicio a infracciones de las leyes tributarias.

En lo que se refiere a la jurisdicción aduanera, esto no era muy distinto a lo que ocurría en la etapa inicial de los conflictos con los usuarios, normalmente importadores. Dicha Jurisdicción se encontraba entregada totalmente a órganos administrativos, dado que la Ordenanza de Aduanas

atribuía competencia para resolver de la controversia aduanera a diversos órganos administrativos en un procedimiento de doble instancia.

Los órganos que ejercían jurisdicción en estas materias participaban de la naturaleza administrativa, generalmente detentada por funcionarios no letrados, que resolvían conforme a las disposiciones aduaneras y a las instrucciones y jurisprudencia emanada del Director Nacional de Aduanas.

Según lo dispuesto en el artículo 119 de la Ordenanza de Aduanas, las reclamaciones a las liquidaciones y actuaciones bases para determinar derechos, impuestos, tasas o gravámenes debían presentarse ante el Director Regional o Administrador de Aduanas, quienes resolvían según derecho o ajustándose a las instrucciones o criterios pre establecidos por el Director Nacional de Aduanas. Éste último resolvía las apelaciones sin ulterior recurso. Al igual que se hacía con el SII, si en la materia reclamada el Director se pronunciaba, dicha palabra primaba y daba la pauta para el fallo de primera instancia.

Frente a esta situación, queda en evidencia la falta de independencia del órgano de primera instancia y el de la apelación, pues el reclamante sabía de antemano el resultado de su fallo.

Algo similar ocurría en la aplicación de sanciones por infracción a las normas aduaneras que no constituyen delito. Se realizaba un procedimiento administrativo con un funcionario de aduanas especialmente designado por el Director Regional o Administrador respectivo, el que calificaba los hechos y aplicaba discrecionalmente una multa conforme a los antecedentes de que se disponía, con posibilidad de reclamar frente a la Junta General de Aduanas.

De aquí se desprende entonces, que la justicia aduanera se enmarcaba en un procedimiento administrativo, de una teórica doble instancia, desarrollado ante funcionarios administrativos no necesariamente letrados, que formaban parte del órgano del cual emanaba o imponía una resolución o infracción, que resultaba ser el objeto de la reclamación, como plantea Matus

(2013) “Así, no hay duda de que se trata de un procedimiento administrativo especial, al que se le atribuye naturaleza jurisdiccional bajo el supuesto de que el juez siempre es libre de apreciar los hechos y aplicar el derecho.¹⁹¹”

Sucede entonces lo mismo que anteriormente criticábamos respecto al Director Regional del SII cuando actuaba como Tribunal Tributario. Pero en este caso la situación era peor ya que no existía, como en el caso de los temas tributarios, una alternativa de recurrir a Tribunales independientes que revisaran lo fallado por el órgano administrativo. Los cambios que vienen a través de la ley N° 20.322, solucionan en gran manera esta distorsión dentro del procedimiento, pues se le atribuye competencia al Tribunal Tributario y Aduanero en primera instancia, a las Cortes de Apelaciones como tribunal de apelación, y a la Corte Suprema como tribunal de casación.

Podemos concluir entonces que luego de muchas décadas, ha habido un gran avance en materia de jurisdicción tributaria y aduanera, pero aún no se puede hablar de haber alcanzado el concepto de jurisdicción, es decir, la facultad que le corresponde a un órgano objetivamente independiente y subjetivamente imparcial establecido por ley, para que ejerza la función de resolver las controversias jurídico-tributarias actuales que pudieran haber entre la Administración del Estado y el contribuyente. Ello por cuanto sigue existiendo una relación vinculante de los TTA a una repartición de Hacienda, que tiene un rol de vigilancia en materias administrativas y financieras, una injerencia directa sobre la contratación del personal, y se ha reservado la jurisdicción para el conocimiento de la cobranza ejecutiva de las obligaciones tributarias de dinero a un órgano administrativo que no es del todo imparcial respecto de los resultados de éste.

¹⁹¹ MATUS, M (2013) “Aspectos orgánicos de la jurisdicción tributaria y aduanera. Comentario crítico a la ley N° 20.322 con motivo de su entrada en vigencia en todo el territorio nacional” Revista Ius et Praxis, Año 19, N° 1, 2013, pp. 195 – 222 ISSN 0717 – 2877, Universidad de Talca - Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales Pág 203.

Por último, en esta parte, creemos importante resaltar la innovación que nos dio en cuanto a crear la instancia de recurrir al TTA por vulneración de derechos, que se refiere a determinadas actuaciones impropias de la autoridad tributaria o aduanera.

Se trata de recursos más inmediatos que los que requieren los reclamos tributarios o aduaneros. De hecho estamos en presencia de recursos que pueden ser asimilables a los recursos de protección que contempla nuestra Constitución Política de la República.

Pero en estos casos, la Vulneración de Derechos será conocida por los TTA, sin perjuicio que también puedan serlo conforme a las normas del Recurso de Protección. Debemos en todo caso reconocer que ambos mecanismos son incompatibles, pues si se recurrió de protección, y el recurso es acogido a trámite, con ello expira la posibilidad de una actuación del TTA por Vulneración de Derechos. Creemos que es un gran avance en nuestra legislación por cuanto puede considerarse que los TTA están suficientemente preparados para conocer de estos temas, sin necesidad de distraer a las Cortes de Apelaciones de sus funciones normales.

BIBLIOGRAFÍA

ACUERDO General sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994 que incluye el GATT de 1947. [Fecha de consulta: 7 junio 2015]

Disponible en: <http://.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/gatt47.pdf>

ÁLAMOS VERA, Dagomar Eduardo. Los derechos del contribuyente chileno procedimiento de reclamo un análisis de la Ley N° 20.420. Santiago de Chile: Thomson Reuters Punto Lex, 2010. 146 p.

AUTOACORDADO S/N. CHILE. Auto acordado sobre tramitación y fallo del recurso de protección de las garantías constitucionales. Santiago, Chile: Corte Suprema, 27 de Junio 1992.

BABRA LYON, Sebastián. Teoría de la prueba de las obligaciones tributarias. Santiago de Chile: Jurídica Ediar - ConoSur, 1987. 74 p.

CIRCULAR N° 19. CHILE. Imparte instrucciones sobre los derechos de los contribuyentes que establece la ley n° 20.420. Deroga circular n° 41 de 2006. Santiago, Chile: Servicio de Impuestos Internos, 1 de Abril 2011.

CIRCULAR N° 41. CHILE. Derechos de los contribuyentes en sus relaciones y procedimientos ante el servicio de impuestos internos. Santiago, Chile: Servicio de Impuestos Internos, 26 de Julio de 2006.

CIRCULAR N° 63. CHILE. Instrucciones acerca de las modificaciones introducidas al artículo 35 del Código Tributario, por la Ley 19.738, de 19 de Junio de 2001. Santiago Chile: Servicio Nacional de Impuesto Internos, 14 de Septiembre de 2001.

CONVENCIÓN Americana sobre derechos humanos. Costa Rica: Conferencia especializada interamericana sobre derechos humanos, 22 de Noviembre 1969.

D.F.L.30/2004 Ministerio de Hacienda. Ordenanza de Aduanas. Santiago, CHILE. 4 de Junio de 2005.

D.L.830, CHILE. Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Santiago de Chile, 31 de Diciembre de 1974

Decreto 100. CHILE. Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República de Chile, Ministerio secretaría general de la presidencia, Santiago, CHILE, 22 de Septiembre de 2005

D.F.L. 1. CHILE. Código del trabajo. Ministerio del trabajo y previsión social, Subsecretaría del trabajo, Santiago, CHILE, 16 de enero de 2003.

D.F.L.329. CHILE. Aprueba Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas, Ministerio de Hacienda, Santiago, CHILE, 20 de Junio de 1979, 12p

DIARIO OFICIAL de la República de Chile, Santiago, Auto acordado sobre distribución de demandas nuevas entre los tribunales tributarios y aduaneros, 7 de Julio de 2014, Corporación administrativa del poder judicial. Viernes 5 de Septiembre de 2014. N° 40.951. cuerpo I-9.

DICTAMEN N° 32.681 de 14 de julio de 2008 de la Contraloría General de la República. Aplica criterio contenido en los Dictámenes N°s 20.680 de 1991; 14.787, de 1994; 41.004, de 2005; 49.164, de 2006, todos de esa entidad fiscalizadora.

GARCÍA DEL MAZO, Siro. El espíritu de las leyes por Montesquieu. Tomo I. Madrid, España: Librería general de victoriano Suarez, 1906. 493 p.

JAQUE López, Javier. Centro de estudios tributarios. [en línea] [Consulta: 13 de Marzo 2015]. Disponible en:

http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=416:estructura-general-del-nuevo-procedimiento-general-de-reclamaciones&Itemid=141

Ley 1.552. CHILE. Código de Procedimiento Civil. Santiago, Chile: Ministerio de Justicia, 30 de Agosto de 1902.

Ley 18.120. CHILE. Establece normas sobre comparecencia en juicio y modifica los artículos 4° del código de procedimiento civil y 523 del código orgánico de tribunales, Ministerios de Justicia, 18 de Mayo de 1982

Ley 18.575. CHILE. Ley orgánica constitucional de bases generales de la administración del estado. Ministerio del Interior, Santiago, Chile, 5 de Diciembre de 1986.

Ley 18.971. CHILE. Acción de amparo económico. Ministerio de economía, fomento y reconstrucción. Santiago, Chile, 10 de Marzo de 1990.

Ley 19.880. CHILE. Establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del estado. Ministerio secretaría General de la Presidencia. 29 de Mayo de 2003

Ley 20.322. CHILE. Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera, Mensaje Presidencial. Biblioteca del Congreso Nacional Chile, 27 de Enero de 2009.

Ley 20.420. CHILE. Modifica el Código Tributario para explicitar derechos de los contribuyentes. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, 19 de Febrero de 2010.

Ley 20.609. CHILE. Establece medidas contra la discriminación. Ministerio Secretaría General de Gobierno. Santiago, Chile, 24 de Julio de 2012.

Ley 7.421. CHILE. Aprueba el Código Orgánico de Tribunales. Ministerio de Justicia, Santiago, Chile, 9 de Julio de 1943.

LOCKE, John. Segundo tratado sobre el gobierno civil: un ensayo acerca del verdadero origen, alcance y fin del gobierno civil. Argentina: Universidad Nacional De Quilmes, 2010. 296 p.

MATUS, Marcelo, Aspectos orgánicos de la jurisdicción tributaria y aduanera. Comentario crítico a la ley N° 20.322 con motivo de su entrada en vigencia en todo el territorio nacional. [en línea] Revista Ius et Praxis, Año 19, N° 1, 2013, pp. 195, [consulta: 4 de Julio de 2015] Disponible en: http://www.scielo.cl/scielo.php?pid=S071800122013000100006&script=sci_abstract

OMC. Los textos jurídicos. Los Resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales. Impreso por la Secretaría de la OMC. Suiza. 2003. 600 p.

PACTO Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Montevideo, Uruguay. 16 de diciembre de 1966

QUINZIO FIGUEREIDO, Jorge Mario. Nueva concepción del estado de derecho y del poder [en línea] [consulta: 20 de Marzo 2015] Disponible en :

<http://www.derecho.uchile.cl/jornadasdp/archivos/nueva_concepcion_estado_de_derecho_y_del_poder.pdf>

RIOS ÁLVAREZ, Rodrigo Y GONZÁLEZ HOLMES, Rodrigo. Manual de derecho aduanero. Santiago, Chile: Legalpublishing, Thompson Reuters, 2014. 326 p.

SENTENCIA Tribunal Constitucional, Rol 1243. CHILE. 30 de Diciembre de 2008 [en línea] [consulta: 20 de Junio 2015] Disponible en :
<<http://jurisprudencia.vlex.cl/vid/-58941301>>

SENTENCIA Tribunal Constitucional, Rol 46-87, CHILE. 21 de diciembre de 1987. Considerando 10.[en línea] [consulta: 4 de Julio de 2015] Disponible en:
<http://www.camara.cl/camara/camara_tc3.aspx?prmART=8&prmROL=46&prmIDA=1098>

SILVA, Rodrigo Manual de procedimiento tributario y aduanero. Santiago de Chile: Jurídica de Chile, 2010. 358 p.

TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS. Materias Reclamables. [en línea] [Consulta: 4 de Julio de 2014]
<http://www.tta.cl/opensite_20091214123348.aspx>

UGALDE PRIETO, Rodrigo, GARCÍA ESCOBAR, Jaime, UGARTE SOTO, Alfredo. Tribunales tributarios y aduaneros. 4a.ed. Santiago de Chile: Legal Publishing, 2011. 541 p.