

**FORESTAL HENRÍQUEZ JUNIOR SPA CON SII: EL DERECHO A SER
ASISTIDO POR UN ABOGADO EN LOS PROCEDIMIENTOS
ADMINISTRATIVOS**

*FORESTAL HENRÍQUEZ JUNIOR SPA VS INTERNAL REVENUE SERVICE: THE
RIGHT TO BE ASSISTED BY A LAWYER IN ADMINISTRATIVE PROCEDURES*

Carlos Peña Henríquez¹

RESUMEN: Comenta una sentencia de la Corte Suprema en la que se determinó que el SII vulneró las garantías del debido proceso y de la igualdad ante la ley en una audiencia de declaración jurada (artículo 60 inciso penúltimo del Código Tributario), en atención a que no otorgó las facilidades para que el contribuyente asistiera a ella con su abogado, por no timbrar una copia del escrito en el que constaba el patrocinio, y por no otorgar copia de la declaración depuesta.

PALABRAS CLAVES: debido proceso, derecho a ser asistido por un abogado, igualdad ante la ley, audiencia de declaración jurada, estándar de la prueba, carga de la prueba.

ABSTRACT: *comments a Supreme Court ruling in which was decided that the Internal Revenue Service infringed the due process and equality before the law guarantees in a sworn statement hearing (article 60, penultimate paragraph of the Tax Code) in view of that it did not grant to the taxpayer the facilities in appearing with his attorney to the hearing, no stamp was printed in the copy that include attorney's representation, and no copy with the testimony was delivered to the taxpayer.*

KEYWORDS: *due process, right to be assisted by a lawyer, equality before the law, sworn statement hearing, standard of proof, burden of proof.*

1. INTRODUCCIÓN

Sin lugar a duda, el rol que cumple el Servicio de Impuestos Internos (SII) es trascendental en cuanto entidad encargada de la administración de los impuestos establecidos en favor del fisco y de revisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Considerando el delicado equilibrio entre las facultades del SII y los derechos de las personas, se estimó recomendable que existiera una norma de carácter legal que sistematizara

¹ Abogado Universidad de Chile, Diplomado en Análisis y Planificación Tributaria Pontificia Universidad Católica de Chile, y Diplomado en Reforma Tributaria Universidad Adolfo Ibáñez. Abogado en KPMG. Correo carlospena1@kpmg.com. Recibido octubre 2019 - aceptado diciembre 2019.

los principales derechos que tienen los contribuyentes frente al ente fiscalizador, lo que se tradujo en la incorporación del artículo 8 bis del Código Tributario a través de la Ley N° 20.420, que ordenó derechos que habían sido reconocidos previamente por otras por otras normas de rango legal².

Aunque queda fuera de discusión la permanente voluntad del SII en promover el respeto de los derechos de los contribuyentes, la que se ha manifestado en reiteradas instrucciones que han ido sistematizado la materia³, cada cierto tiempo los tribunales deben corregir la actuación de la administración fiscal, cuando se aparte de las reglas del debido proceso, que en Chile son aplicables tanto en sede judicial como en sede administrativa⁴.

Entre los ejemplos que podemos citar, se encuentra la violación al derecho a guardar silencio en sede administrativa, el cual ha sido resguardado por nuestros tribunales superiores de justicia en reiteradas ocasiones⁵.

Dentro de ese marco es que, precisamente, se encuentran las circunstancias denunciadas en el recurso de protección presentado por Forestal Henríquez Junior SpA⁶, que la Corte Suprema decidió acoger para resguardar, entre otros derechos, el derecho a ser asistido por un abogado en una declaración jurada prestada ante el SII, el cual es un derecho fundamental para el debido proceso administrativo.

2. LOS HECHOS

Ahora, para facilitar la comprensión de la materia, pasamos a examinar los puntos más importantes de la sentencia, cuyo texto completo se encuentra en el anexo ubicado al final de este trabajo.

² Circular N°41, de 2006.

³ Circular N°19, de 2011 y Circular N° 34, de 2018.

⁴ FLORES DURÁN, Gloria (2017): “Principios, procedimientos y procesos tributarios”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 2, diciembre 2017, pp. 8-42.

⁵ *Inversiones Newport Limitada con SII* (2016): Corte de Apelaciones de Santiago (apelación), rol N° 141-2016, CS rol N° 45.843-2016; *Cristóbal Larrain Barahona con SII* (2016): Corte de Apelaciones de Santiago (apelación), rol N° 269-2015, CS rol N° 46.464-2016; *Carmen Valdivielso Almarza con SII* (2016): Corte de Apelaciones de Santiago, 8 de abril de 2016 (apelación), rol N° 28-2016, CS rol N° 21.746-2016; *María Orellana Lazo con SII* (2016): Corte de Apelaciones de Santiago, 3 de junio de 2016 (apelación), rol N° 130-2016, CS N° 34.856-2016; *Victor Arias Osses con SII* (2017): Corte Suprema, 7 de marzo de 2017 (casación en el fondo), rol 62.079-2016.

⁶ *Forestal Henríquez Junior SpA con SII* (2019): Corte Suprema, 13 de agosto de 2019 (protección) rol N° 8.829-2019.

2.1. La sentencia

La Corte Suprema, por sentencia definitiva de fecha 13 de agosto de 2019, en fallo dividido⁷, resolvió acoger un recurso de protección interpuesto por Forestal Henríquez Junior SpA (en adelante, indistintamente, la sociedad) en el que resolvió que la audiencia de declaración jurada a la que fue sometido el gerente general de la sociedad fue ilegal, por cuanto se obstaculizó la intervención del abogado del contribuyente y, además, se discriminó a este respecto de otros a quienes sí se respetó cabalmente su derecho a la defensa.

Por ese motivo, el máximo tribunal revocó la decisión adoptada por la Corte de Apelaciones de Temuco, que había desechado el recurso, para en su lugar acogerlo y declarar la ilegalidad de las actuaciones reprochadas al Servicio de Impuestos Internos, ordenándole a la administración fiscal abstenerse de incurrir nuevamente en las mismas o en cualquiera otra que importe entorpecer, obstaculizar o embarazar la actuación del abogado designado por el contribuyente para su defensa.

2.2. El recurso

El recurso se fundó en la vulneración de algunas garantías constitucionales por parte del SII en una audiencia en la que se tomó declaración jurada al representante de la sociedad⁸, todo lo anterior en el marco de un proceso de fiscalización tendiente a determinar la supuesta falsedad ideológica de ciertas facturas.

El recurrente denuncia como vulneradas las garantías constitucionales de su derecho de propiedad contemplado en el artículo 19 N° 24 de la Constitución Política de la República, en relación con derecho de propiedad que el titular tiene sobre el derecho de ser asistido por un abogado, el que se regula en el N° 3 del artículo 19 de la Carta Fundamental, o en su defecto, al derecho de acceso a la información pública de propiedad de su titular.

En concreto, los hechos en que el recurrente funda la vulneración de las garantías constitucionales antes expuestas son las siguientes:

- a) Negativa de parte del SII de colocar un cargo o estampar una firma en el escrito que el recurrente, quien fue citado a prestar declaración jurada, designó a un abogado que lo represente y asesore en la gestión respectiva.
- b) Impedimento al abogado de la sociedad de ingresar a la audiencia en la que se tomó declaración jurada al representante de la sociedad.
- c) Negativa de otorgar una copia de lo declarado bajo juramento por el gerente general de la sociedad, no obstante que ello fue solicitado expresamente al SII.

⁷ Votaron a favor del recurso de protección los ministros titulares Sergio Muñoz, Carlos Aránguiz y el abogado integrante Julio Palavicini. En contra votaron la ministra María Eugenia Sandoval y el abogado integrante Pedro Pierry.

⁸ De acuerdo con lo señalado en el artículo 34 e inciso penúltimo del artículo 60, ambos del Código Tributario.

- d) Impedimento por parte del SII de que el gerente general pudiera salir mientras duro la diligencia de declaración, la que se prolongó por 5 horas y media aproximadamente.

Producto de la vulneración de las garantías constitucionales indicadas, el recurrente solicitó que: i) se dejara sin efecto el proceso de fiscalización llevado a cabo por parte del SII, ii) que en su lugar, se inicie un nuevo procedimiento, con funcionarios diferentes, iii) que se declare infringido el derecho a la defensa jurídica, iv) que se adopten las medidas tendientes a reestablecer el imperio del derecho, v) que el SII instruya los sumarios administrativos pertinentes para dilucidar los hechos, y finalmente vi) que se condene en costas al SII.

2.3. El informe del SII

A su vez, el SII solicita que la acción constitucional sea rechazada, debido a que niega los hechos en los que se funda el libelo del recurrente, de acuerdo con siguiente detalle:

- a) En relación con la negativa de timbrar o de colocar una firma en el escrito por medio del cual el recurrente designó un abogado patrocinante, el SII señala que el abogado que ingresó el escrito no solicitó tal acción. Sin embargo, añade el SII, que el escrito respectivo fue acompañado a la carpeta de fiscalización.
- b) Respecto a la negativa a que el gerente general prestara declaración en compañía de su abogado, el SII señala que efectivamente se le indicó que se trataba de una declaración personal, pero que ni él ni su abogado solicitaron que este último ingresara a la audiencia, y que, de haberlo solicitado, se habría permitido el ingreso del letrado.
- c) Sobre la solicitud de copia de la declaración formulada por el gerente general, el SII señala que no es cierto que se negara a otorgarlas, sino que fue él quien no las solicitó.
- d) En relación con la extensa duración de la declaración, el SII señala que no es cierto que se le mantuviera encerrado, sino que al gerente general se le permitió contestar el teléfono en varias oportunidades y además él no manifestó molestia alguna.

2.4. La sentencia de primera instancia

En relación con lo descrito, la Corte de Apelaciones de Temuco, en su calidad de tribunal de primera instancia, por unanimidad, rechazó la acción de protección presentada, fundándose en que no se logró constatar los hechos que motivaron su presentación, teniendo un rol importante en este sentido el hecho que no se logró probar los hechos constitutivos del recurso, y porque el SII contradice lo expuesto por el recurrente en su libelo.

La sentencia, además, condena en costas al recurrente.

3. COMENTARIOS A LA SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA

La decisión de la Corte Suprema resulta ser interesante desde varios puntos de vista. Primero, porque permite tener claridad respecto de cuál es el alcance que se exige del SII en su deber de proteger las garantías fundamentales en la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias.

Adicionalmente, es relevante el fallo, en cuanto a la valoración de la prueba aportada y del valor que a ella se otorga, por una parte, y del *onus probandi* que pareciera establecer el máximo tribunal.

A continuación, analizaremos cada uno de estos puntos:

3.1. El rol del SII en la protección de los derechos fundamentales, y en específico, de la garantía del justo y racional procedimiento

Como punto inicial, hacemos presente que los principios que informan el debido proceso, y establecen garantías para las personas “resultan aplicables a todo tipo de procedimientos y procesos, de modo que todos los procedimientos y todos los actos del Servicio de Impuestos Internos deben conformarse con ellos”⁹.

Adicionalmente, el debido proceso es una garantía que debe ser observada en los procedimientos administrativos, ya sean estos sancionatorio¹⁰ o no sancionatorio¹¹, y es por ello que el SII, en su calidad de ente administrativo, debe sujetar sus actuaciones a la garantía antes señalada.

La Corte Suprema señala que el SII en el ejercicio de la labor que le es propia debe respetar los derechos consagrados en la Constitución Política de la República, pero específicamente respecto de la garantía del debido proceso, señala el Tribunal que no deberá colocar ninguna traba para i) el ejercicio profesional del abogado que defiende los intereses del contribuyente; y ii) entregar copia de las presentaciones del proceso.

En ese sentido, la Corte Suprema, aunque no lo señala de forma expresa, fija un estándar en el comportamiento del SII en la observancia y protección de las garantías constitucionales. Este estándar se traduce en que el ente fiscalizador no sólo debe acceder antes las peticiones que el contribuyente solicita y que tienen que ver con la observancia de las garantías constitucionales, sino que debe asumir un rol activo, y muchas veces actuar de oficio de forma tal que estos derechos puedan ser observados.

⁹ FLORES DURÁN (2017), p. 10.

¹⁰ A modo ejemplar, véanse los siguientes dictámenes de la Contraloría General de la República: Dictamen N° 69.395, de 2016 y Dictamen N° 12.060, de 2014.

¹¹ ISENSEE RIMASSA, Carlos (2016): “Debido proceso y su recepción en la Ley N° 19.880: valoración y estándar de prueba en sede administrativa”, *Revista de Derecho Público*, Vol. 84, pp. 85-97.

En ese sentido, el propio SII señala, por ejemplo, que respecto de la posibilidad de que el abogado entrara a la audiencia con su representado, “el citado profesional no solicitó que se le permitiera ingresar”.

Algo similar ocurre en relación con la colocación del cargo en el escrito en que se acompañaba el mandato judicial, por cuanto, según lo detalla el propio SII “no requirió que su parte dejara una constancia como la referida en la copia que se presentó precisamente con tal fin”. Finalmente, el SII señala que el gerente general de la sociedad no manifestó molestia alguna con la circunstancia de que la audiencia se extendiera por varias horas, y además no señaló querer tomar un descanso o ir al baño.

De acuerdo con lo señalado por la Corte Suprema, se desprende que, en el ejercicio de su función, el SII debe adoptar las medidas tendientes a la observancia de los derechos y no sólo adoptar un rol pasivo, aunque accesible en su cumplimiento¹², por cuanto no es necesario que el contribuyente solicite que se observen las garantías constitucionales, sino que el SII debe realizar las acciones conducentes, de forma activa para tal fin.

Tan importante es este rol que, en caso de no cumplir con él, se podría determinar que existe una amenaza, perturbación o privación en los términos señalados por el artículo 20 de la Constitución Política de la República, y, en definitiva, que a través del recurso de protección se solicite el cese de esta circunstancia, y así asegurar la observancia de los derechos cautelados.

Relevante consideración debe tenerse en cuenta respecto de lo dicho, por cuanto la Corte Suprema dio establecida la existencia de una amenaza, perturbación o privación de la garantía del debido proceso y de la igualdad ante la ley, sin que existiera una certeza respecto a que el SII negara la entrada del abogado a la audiencia de declaración jurada del gerente general; que haya existido certeza en que el SII se negó a estampar el cargo en el escrito en el que se designaba al abogado patrocinante; o que efectivamente el SII se negara a otorgar copia de la declaración del gerente general.

Es por ello que, la exigencia de un rol activo del SII en la protección de las garantías antes indicadas, aunque no se haya manifestado a través de una negativa de ellas, implica la existencia de las señaladas amenazas, perturbaciones o privaciones, y por ello, el solo hecho de que el abogado no entrada a la audiencia y que no se estampara un cargo y otorgara copia de las declaraciones, manifestaría la existencia de al menos una traba en el ejercicio del derecho del justo y racional procedimiento y de la igualdad ante la ley.

Lo anterior, sumado al hecho de que, de la descripción de los hechos, existiría un elemento que, por su naturaleza y reconocimiento de parte del SII, permitieron a la Corte Suprema tenerlos por acreditados, tomando por ello un rol preponderante en la sentencia la carga y estándar de la prueba, como se indicará a continuación.

¹² Mención aparte merece lo indicado en el considerando octavo, en el que la Corte Suprema señala que el abogado que representa a una persona no requiere pedir autorización para asistir a un trámite en el que naturalmente le corresponde participar.

3.2. La carga y estándar de la prueba en la sentencia de la Corte Suprema

La carga y el estándar, junto con la valoración y los medios, constituyen pilares fundamentales en la elaboración de la teoría de la prueba en el derecho. En este punto, considerando el tenor de la sentencia de la Corte Suprema, solo nos referiremos a la carga de la prueba y al estándar de la prueba.

Lo anterior, por cuanto, en relación con la carga de la prueba y el estándar de la misma, el máximo tribunal, aunque no de forma explícita, resuelve que es el SII quien debe probar que sus actuaciones no amenazan, perturban o privan derechos fundamentales, por una parte, y que, en relación al estándar de la prueba, no debe existir duda alguna en que el SII no incurrió en tales comportamientos.

A continuación, trataremos sobre estos puntos relacionados a la prueba.

3.3. Carga de la prueba del SII

Se define como carga de la prueba a “aquella cuyo reconocimiento consiste en poner a cargo de un litigante la demostración de verdad de sus proposiciones de hecho; cuya facultad consiste en la posibilidad de no hacerlo, sin que de ello se derive su responsabilidad ni se incurra en sanción; y cuyo gravamen consiste en que, no habiéndose producido la prueba respectiva, las proposiciones de hecho no serán admitidas como exactas”¹³.

Como se adelantó, el máximo tribunal impone al SII la obligación de acreditar que en el proceso de fiscalización se observaron los derechos fundamentales. Lo anterior, queda de manifiesto en el considerando 7°, en el que la Corte Suprema señala lo siguiente:

Que en la especie, sin embargo, no consta que tales garantías hayan sido cabal y debidamente respetada sen relación al representante de la sociedad recurrente.

Lo indicado quiere decir que, el SII no pudo acreditar, debiendo haberlo hecho, que se cumplió con sus obligaciones en la observancia del respeto de los derechos fundamentales, y por lo tanto no tuvo por ciertas sus declaraciones, cambiando así la carga de la prueba, por cuanto, si el máximo tribunal creyera que la carga de la prueba recae en el actor, habría señalado que le consta que tales garantías no fueron respetadas, como lo hizo la Corte de Apelaciones de Temuco en la sentencia de primera instancia¹⁴.

¹³ COUTURE, Eduardo (1983): *Vocabulario Jurídico*. Ediciones Depalma, Buenos Aires, p. 133.

¹⁴ Considerando cuarto de la sentencia de la Corte de Apelaciones de Temuco: “Que, sin perjuicio de lo anterior, sobre la vulneración al principio de inocencia alegado por la recurrente, si bien es efectivo este no se encuentra amparado por el recurso de protección, lo cierto es que se trata de un principio basilar de nuestro ordenamiento jurídico como lo indica en su libelo, sin embargo, no se logra vislumbrar de los antecedentes aportados a la causa el modo en que se haya vulnerado dicho principio por la recurrida por cuanto lo afirmado en el recurso es contradicho en el informe de esta última, existiendo controversia al respecto, por lo que no existe una infracción indubitada.”.

Lo resuelto se adecua a otras decisiones de la Corte Suprema¹⁵, en las que resolvió, por ejemplo, que respecto de los funcionarios del SII no recae una presunción de veracidad de todas sus declaraciones, sino que únicamente respecto de aquellas en que la ley ha determinado que tienen la calidad de tal, y por ello deben probar otras declaraciones vertidas en el proceso, como lo sería, por ejemplo, que se observó el respeto a la garantía del debido proceso.

3.4. *El estándar de la prueba*

Por su parte, el estándar de la prueba, según Michelle Taruffo, consiste “afrentar la cuestión acerca de si existen o no criterios a los que el juez debería atender al valorar discrecionalmente las pruebas de que dispone, para poder entonces establecer si ha conseguido la prueba de un determinado hecho para establecerlo como ‘verdadero’ en su sentencia”¹⁶. Los estándares de convicción más importantes (y presentes en nuestro ordenamiento) son tres: i) más allá de toda duda razonable¹⁷, ii) prueba clara y convincente¹⁸, y iii) prueba preponderante o probabilidad prevalente¹⁹.

En relación con este punto, la Corte Suprema fija un estándar de convencimiento que es bastante exigente, de un nivel de certeza casi absoluta, por cuanto respecto de la no vulneración de las garantías constitucionales determina que ello debe quedar totalmente claro.

Aquí, al igual que respecto de la carga de la prueba, el primer párrafo del considerando séptimo el que permite dilucidar cuál es el estándar de la prueba exigido, por cuanto señala el máximo tribunal que no le consta que las garantías hayan sido cabal y debidamente respetadas.

Determinado el estándar, es posible determinar que la Corte Suprema no llega a ese estado de convencimiento en virtud de ciertas probanzas que le permiten concluir que las garantías no fueron observadas.

¹⁵ *Daniela Rita Konow Hott con SII* (2013): Corte Suprema, 23 de octubre de 2013 (casación en el fondo), rol N° 844-2013 y *Sociedad Comercial e Industrial Proexi Ltda. con SII* (2015): Corte Suprema, 4 de mayo de 2015 (casación en el fondo) rol N° 14.774-2014.

¹⁶ MATORANA MIQUEL, Cristián (2015): *Aspectos generales de la prueba*. Separata, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, p. 275.

¹⁷ Es el que rige en materia penal, según lo dispone el artículo 340 del Código Procesal Penal.

¹⁸ Que usualmente se le coloca entre un nivel entre 60% y 65% de la probabilidad. GARAPON, Antonine PAPADOPULUS, Joanis (2004): *Juzgar en estados Unidos y Francia. Cultura jurídica francesa y Common Law*. Citado por MATORANA MIQUEL (2015) p. 277.

¹⁹ Que consiste en que se tendrán por ciertos aquellos hechos que hayan contado con una mejor prueba respecto de los expuestos por la contraparte, en la medida que su probabilidad sobrepase el 50%.

La primera de ellas consiste en que el SII reconoció, o al menos no negó que ciertos hechos ocurrieron. En ese punto se puede señalar que no negó que la audiencia de declaración jurada se extendiera por varias horas²⁰, o que el abogado no presenció la deposición de su mandante²¹, que no dejó constancia a través de un cargo en el escrito presentado por el abogado²², que no entregó copia de la diligencia²³, o que el contribuyente no abandonó la oficina en la que la diligencia se llevaba a cabo²⁴.

Sobre este punto, huelga señalar que el hecho que es reconocido por el contrario y los hechos que no son controvertidos, no requieren de prueba, pues esta debe ser rendida respecto de los hechos en los que existe controversia.

La segunda, apunta al criterio natural de los hechos, es decir, que considerando qué es lo normal o usual respecto de ciertas circunstancias, ellas se tendrán por acreditadas, a no ser que se demuestre lo contrario. En este sentido, la Corte Suprema señala que el hecho que el abogado no solicitara ingresar a la audiencia implica actuar de una manera impropia de su rol como profesional²⁵, o que la negativa de estampar el cargo es un hecho público y notorio que ingresada una presentación, el receptor devuelve una copia con alguna clase de constancia de su recepción, o que no solicitar copia de la diligencia implicaría que el abogado decidió que la estrategia de defensa pasaba por ignorar las declaraciones depuestas por su representado²⁶, circunstancias que implicarían que se actuó de forma contraria a la investidura natural de la investidura del letrado.

En relación a este punto, es posible también aseverar que la Corte Suprema impuso la carga de la prueba en el SII, por cuanto lo normal ante ciertas circunstancias, es que ellas hayan acaecido, y no lo contrario, situación esta última, que ha sido reconocido por la propia Corte Suprema, quien resolvió que en el proceso debe aplicar el “criterio de naturalidad o normalidad, conforme al cual el que afirma un hecho o acto que es diferente de lo que puede apreciarse como el estado corriente de las cosas, debe comprobarlo”²⁷.

En virtud de esta argumentación efectuada por la Corte Suprema, se refuerza que la carga de la prueba fue impuesta al SII en relación a acreditar que no vulneró las garantías

²⁰ Previsión del ministro Sergio Muñoz.

²¹ Párrafo 2° del considerando 7°.

²² Párrafo 1° del considerando 9°.

²³ Ídem.

²⁴ Previsión del ministro Sergio Muñoz, páginas 10 y siguientes.

²⁵ Considerando 8°.

²⁶ Ídem.

²⁷ *Nespresso Chile S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 17 de marzo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 3.319-2015.

constitucionales en que se basa el recurso, por cuanto, por regla general, los hechos notorios²⁸ no requieren de prueba, y en el caso que se señalara que ese hecho no reviste esa notoriedad (como el caso que un abogado que se apersona a una audiencia lo que quiere es ingresar, o que presentado un escrito ante un servicio público, se espera que se estampe un cargo en la copia entregada), pues deberán rendirse probanzas en ese sentido.

4. ¿FUE CORRECTA LA DECISIÓN DE LA CORTE SUPREMA?

En mi opinión, la decisión de la Corte Suprema es correcta, debido a la decisión que adoptó y a la forma como llegó a ella.

En relación al fondo de la decisión adoptada, acreditado que efectivamente el abogado designado como patrocinante para una gestión tan delicada como la declaración jurada, no pudo asistir a su cliente en esta diligencia, y que además no se le estampó un cargo en el escrito en el que se hacía constar su patrocinio al SII, junto con el hecho que no se otorgara copia de la declaración, constituyen evidentes vulneraciones a las garantías del debido proceso y a los derechos del contribuyente, los que el propio SII se ha encargado de señalar que deben ser observados por sus funcionarios.

En ese sentido, la Circular N° 19, de 2011 señala en el párrafo de la introducción lo siguiente: “la moción parlamentaria con que se inició el trámite legislativo de la Ley N° 20.420, según la cual: ‘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’.

En el mismo sentido, el Código de ética del SII contiene disposiciones que apuntan a la observancia de las garantías constitucionales ante la administración.

Adicionalmente, la Corte Suprema funda su decisión en los argumentos ya señalados con anterioridad, pero, sin embargo, omite analizar que respecto de los cuatro hechos que constituyen vulneraciones a las garantías, o existen normas expresas que regulan los asuntos en el sentido de lo resuelto por la Corte Suprema o que existen actos administrativos emanados del SII que reconocen un imperativo en el sentido resuelto por el máximo tribunal.

Así, en relación con la posibilidad de que ante la Administración del Estado se pueda comparecer asistido por un abogado, el artículo 10 de la Ley N° 19.880 señala que los interesados tienen el derecho de actuar asistidos por un asesor cuando lo consideren conveniente en defensa de sus intereses, debiendo adoptarse las medidas del pleno respeto a

²⁸ “Son aquellos cuyo conocimiento forma parte de la cultura normal propia de un determinado círculo social en el tiempo en que se produce la decisión. CALAMANDREI, Piero (1961): *La definición del hecho notorio*. Estudios sobre el proceso civil. Editorial Bibliográfica Argentina, p. 206, citado por MATURANA MIQUEL (2015) p. 149.

los principios de contradicción y de igualdad²⁹. En el mismo sentido, el artículo 7° de la Ley N° 18.120 señala que la Administración del Estado no podrá negarse a aceptar la intervención de un abogado como patrocinante o mandatario de los asuntos que en ella se tramiten, circunstancia que ha sido reconocida también por la Contraloría General de la República³⁰.

Por su parte, en relación con el derecho que le asiste al interesado de obtener copia de las presentaciones que le puedan ser importantes, el SII ha reconocido esta circunstancia a través de algunas circulares³¹, las que, si bien no se enmarcan en el procedimiento de declaración jurada, si permiten tener como indubitado que es un deber que recae en el SII el de otorgar las copias que den cuenta de una determinada actuación. Lo anterior, sin perjuicio que como se señaló, constituye además un derecho del contribuyente regulado en el artículo 8 bis del Código Tributario.

Respecto del derecho de que el SII estampe un cargo, timbre o deje alguna constancia de la recepción del escrito presentado, existen circulares que permite desprender claramente que no sólo esta constituye una práctica habitual³², sino que hay ocasiones en las que el propio SII exige esta certificación para que pueda lograrse algún objetivo frente a la Administración del Estado³³.

En cuanto a la forma cómo se llegó a la decisión por parte del máximo tribunal, creo que se logró superar un análisis abstracto de la prueba rendida en el proceso, que implicaba que efectivamente el actor sólo presentó como prueba una foto de la cámara de seguridad, la que habría filmado que a la audiencia solo ingresó el gerente general sin su abogado.

²⁹ Aunque esta norma se enmarca en las medidas disciplinarias de los funcionarios de la Administración, resulta de todas formas aplicable al caso analizado.

³⁰ Dictamen N° 4.473, de 2017.

³¹ Así, en la Circular N° 58, de 2000, el SII señaló lo siguiente: “Ahora bien, el funcionario que atiende al contribuyente deberá entregarle copia del registro de atención indicando en éste el código asignado y el número de la HCA.”.

³² Ver, por ejemplo, la Circular N° 8, de 2008, la que señala que: “El F2835 deberá entregarse en original y dos copias o fotocopias, una de las cuales será devuelta al interesado debidamente timbrada y fechada.”.

³³ Al respecto, la Circular N° 94, de 2001 se señala: “[...] Si no lo hiciere al término de dicho plazo, la solicitud del contribuyente se entenderá aprobada y el Servicio de Tesorerías deberá proceder a la devolución del remanente de crédito fiscal que corresponda, dentro del plazo de cinco días hábiles contado desde la fecha en que se le presente la copia de la referida solicitud debidamente timbrada por el Servicio de Impuestos Internos.”. en el mismo sentido, la Circular N° 17, de 1991 señala lo siguiente: “La solicitud de inscripción deberá ser presentada en triplicado y una de las copias será timbrada, firmada por el funcionario receptor y devuelta al contribuyente como comprobante de haber cumplido con el requisito de inscripción”.

Así, considerando el rol que tiene la acción de protección de proteger y cautelar la observancia de las garantías constitucionales, y considerando que el SII no negó los hechos indicados por la sociedad, la decisión de la Corte Suprema en considerar que el SII al menos entrabó el ejercicio de los derechos reclamados, es correcta.

5. CONCLUSIONES

La decisión adoptada por la Corte Suprema resulta ser correcta, por cuanto exigió una labor probatoria al SII en relación con los hechos que fueron expuestos en el recurso de protección, y con particular atención a que muchos de ellos fueron reconocidos por el mismo ente fiscalizador.

Así, ante la efectividad de que abogado no pudo ingresar a la audiencia con el gerente general, al no otorgarse copia del escrito en el que constaba su patrocinio al no otorgarse copia de la declaración, sumado a la ausencia de un rol activo del SII en la protección de la garantía constitucional del debido proceso y de la igualdad ante la ley, la Corte Suprema no pudo más que resolver que las vulneraciones denunciadas efectivamente existieron, conclusión esta última que se comparte, en atención a que la forma en como se llegó a al decisión se basa en anteriores pronunciamientos de la Corte Suprema respecto de temas probatorios.

6. BIBLIOGRAFÍA

- COUTURE, Eduardo (1983): *Vocabulario Jurídico*. Ediciones Depalma, Buenos Aires.
- ISENSE RIMASSA, Carlos (2016): “Debido proceso y su recepción en la Ley N° 19.880: valoración y estándar de prueba en sede administrativa”, *Revista de Derecho Público*, Vol. 84, 85-97.
- FLORES DURÁN, Gloria (2017): “Principios, procedimientos y procesos tributarios”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 2, diciembre 2017, pp.8-42.
- MATURANA MIQUEL, Cristián (2015): *Aspectos generales de la prueba*. Separata, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile.
- Jurisprudencia judicial**
- Carmen Valdivielso Almarza con SII* (2016): Corte de Apelaciones de Santiago, 8 de abril de 2016 (apelación), rol N° 28-2016, CS rol N° 21.746-2016.
- Cristóbal Larrain Barahona con SII* (2016): Corte de Apelaciones de Santiago (apelación), rol N° 269-2015, CS rol N° 46.464-2016.
- Daniela Rita Konow Hott con SII* (2013): Corte Suprema, 23 de octubre de 2013 (casación en el fondo), rol N° 844-2013.
- Forestal Henríquez Junior SpA con SII* (2019): Corte Suprema, 13 de agosto de 2019 (protección) rol N° 8.829-2019.
- Inversiones Newport Limitada con SII* (2016): Corte de Apelaciones de Santiago (apelación), rol N° 141-2016, CS rol N° 45.843-2016.

María Orellana Lazo con SII (2016): Corte de Apelaciones de Santiago, 3 de junio de 2016 (apelación), rol N° 130-2016, CS N° 34.856-2016.

Nespresso Chile S.A. con SII (2016): Corte Suprema, 17 de marzo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 3.319-2015

Sociedad Comercial e Industrial Proexi Ltda. con SII (2015): Corte Suprema, 4 de mayo de 2015 (casación en el fondo) rol N° 14.774-2014.

Víctor Arias Osses con SII (2017): Corte Suprema, 7 de marzo de 2017 (casación en el fondo), rol 62.079-2016.

Jurisprudencia e instrucciones administrativas

Circular del Servicio de Impuestos Internos N° 17, de 1991.

Circular del Servicio de Impuestos Internos N° 58, de 2000.

Circular del Servicio de Impuestos Internos N° 94, de 2001.

Circular del Servicio de Impuestos Internos N° 41, de 2006.

Circular del Servicio de Impuestos Internos N° 8, de 2008.

Circular del Servicio de Impuestos Internos N° 19, de 2011.

Circular del Servicio de Impuestos Internos N° 34, de 2018.

Dictamen de la Contraloría General de la República N° 12.060, de 2014.

Dictamen de la Contraloría General de la República N° 69.395, de 2016.

Dictamen de la Contraloría General de la República N° 4.473, de 2017.

Legislación

Código Tributario.

Constitución Política de la República.

Ley N° 18.120.

Ley N° 19.880.

Ley N° 20.420.

7. TEXTO COMPLETO DE LA SENTENCIA COMENTADA

Santiago, trece de agosto de dos mil diecinueve.

Vistos:

Se reproduce la sentencia en alzada, con excepción de los fundamentos cuarto a séptimo, que se eliminan.

Y teniendo además presente:

Primero: Que el recurso de protección establecido en el artículo 20 de la Constitución Política de la República constituye jurídicamente una acción de carácter cautelar destinada a amparar el legítimo ejercicio de las garantías y derechos preexistentes que en esa misma carta magna se contemplan, mediante la adopción de medidas de resguardo que se deben tomar ante un acto arbitrario o ilegal que impida, perturbe o amenace ese ejercicio.

Segundo: Que en la especie Forestal Henríquez Junior SpA, representada por Jayson Manuel Henríquez Parra, ha ejercido acción de cautela de garantías constitucionales en contra del Servicio de Impuestos Internos, fundada en que se encuentra sometida a una fiscalización

tributaria por parte del Servicio recurrido destinada a determinar la supuesta falsedad ideológica de ciertas facturas.

En cuanto a los hechos que motivan la interposición del recurso de protección manifiesta, en primer lugar, que, habiendo designado abogado su parte, el 5 de diciembre de 2018 este último entregó un escrito en dependencias del recurrido a fin de acompañar el mandato judicial pertinente, ocasión en la que el funcionario que lo atendió se negó a colocar un cargo o estampar una firma en la copia de la presentación.

Agrega que el 7 de diciembre del año recién pasado el gerente general de la compañía recurrente, Jayson Manuel Henríquez Parra, concurrió a prestar declaración al Departamento de Fiscalización de Impuestos Internos de Temuco en relación a hechos que, según asevera, podrían llegar a constituir el delito tipificado en el artículo 97 del Código Tributario, ilícito del que, además, el gerente general sería personalmente responsable, por tratarse de una persona jurídica. Explica, entonces, como segundo hecho fundante de su acción, que no se permitió al representante de su parte ingresar a dicha audiencia asesorado por su abogado, el que se hallaba presente, pese a que, por lo delicado del asunto, resultaba imprescindible la asesoría de un letrado.

Como tercera circunstancia que justifica el recurso aduce que no se otorgó a su representada copia de lo declarado bajo juramento por su gerente general, no obstante que lo pidió expresamente.

Como último antecedente sostiene que el citado gerente ingresó a declarar alrededor de las 09:00 horas, siendo obligado a continuar dicha diligencia hasta las 14:30 horas aproximadamente, sin que se le permitiera salir durante ese lapso.

Alude al fenómeno denominado “propietarización de los derechos” y alega enseguida que el órgano recurrido ha perturbado el derecho a la presunción de inocencia de su parte mediante una fiscalización en el que se le ha dado un verdadero trato de culpable, hasta el punto de que ni siquiera se ha permitido a su gerente concurrir a declarar asistido por su abogado.

Asevera que dicho proceder ha privado a su parte del derecho a defensa jurídica y añade que el Servicio ha conculcado, además, su derecho a obtener copias de las piezas pertinentes de la investigación en comento.

Termina solicitando que se ordene al Servicio de Impuestos Internos dejar sin efecto la fiscalización que sigue en contra de su parte y que, en su lugar, inicie una nueva, con funcionarios diferentes, que sea tramitada con total respeto a las garantías constitucionales. Pide, además, que se adopten todas las medidas necesarias para restablecer el imperio del Derecho y se disponga que el recurrido instruya los sumarios administrativos pertinentes para dilucidar los hechos, con costas.

Tercero: Que al informar el Servicio de Impuestos Internos solicita el rechazo del recurso y al respecto niega los hechos que se imputan a su parte, en los siguientes términos.

En cuanto a la acusada negativa a estampar un timbre en el escrito por el que se acompañó un mandato judicial, sostiene que el abogado que lo ingresó no pidió realizar semejante acción y añade que dicha presentación fue agregada a la carpeta respectiva.

En lo que dice relación con la declaración prestada por el representante de la actora, reconoce que se le indicó que la declaración es personal, a lo que adiciona que ni dicha persona ni su abogado solicitaron que este último ingresara a la audiencia, destacando que, de haber sido solicitado, su presencia habría sido admitida.

En lo que atañe a la entrega de copias de lo actuado, sostiene que no se ha negado a entregarlas, pues el interesado no las ha pedido.

Por último, y en lo vinculado con la acusación de una supuesta conducta abusiva al mantener al deponente encerrado por varias horas, la rechaza, pues, según expresa, se le permitió contestar el teléfono en varias oportunidades e incluso no manifestó molestia alguna.

Niega, en consecuencia, haber vulnerado garantía constitucional alguna de la recurrente o de su representante y alega, por último, que resulta desproporcionada la medida solicitada por la actora consistente en dejar sin efecto la fiscalización actual e iniciar una nueva.

Cuarto: Que para resolver el asunto en examen resulta necesario tener presente que el artículo 6 del Código Tributario prescribe, en lo que interesa, que: *“Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes y, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias”*.

Quinto: Que, en consecuencia, corresponde al Servicio de Impuestos Internos llevar a cabo las pesquisas y diligencias necesarias para verificar el efectivo cumplimiento, en sede administrativa, de la normativa tributaria.

Ello, empero, y sin perjuicio de lo establecido en el artículo 8 bis del mismo cuerpo legal, no implica que, en el ejercicio de dicho cometido, el ente estatal pueda desconocer los derechos de los particulares sometidos a escrutinio, resultando, por ende, cabalmente exigible en esa labor el respeto de los diversos derechos garantizados por la Constitución Política de la República.

Sexto: Que, así, la exigencia de un justo y racional procedimiento debe presidir la actuación del servicio recurrido, en la que habrá de permitir, por ejemplo, la intervención del abogado que el contribuyente designe para su defensa. Por consiguiente, ninguna traba se habrá de colocar en el desarrollo de su cometido profesional, permitiéndole, verbi gracia, presenciar las declaraciones que su representado deba prestar durante la investigación.

Del mismo modo, el servicio se encuentra obligado a entregar copia de las piezas pertinentes de sus pesquisas al interesado, tales como las actas en las que consten las deposiciones prestadas por éste.

Séptimo: Que en la especie, sin embargo, no consta que tales garantías hayan sido cabal y debidamente respetadas en relación al representante de la sociedad recurrente. Así, en efecto, es posible advertir que el Servicio de Impuestos Internos reconoce que el letrado nombrado para asesorar jurídicamente a dicha parte no presenció la deposición prestada por su mandante, pese a que, según asevera, de haberlo solicitado, se le habría permitido ingresar.

Ante semejante afirmación cabe preguntarse si acaso el abogado designado por la recurrente, que con días de anticipación intentó hacer valer su calidad de apoderado de la

contribuyente y que, además, acompañó a su representante a las dependencias regionales del Servicio de Impuestos Internos, llevó a cabo dichas actuaciones con el único fin de apersonarse en el lugar y esperar pasivamente que se le invitara a ingresar a la audiencia que justificaba su presencia en el lugar.

Tal predicamento resulta, cuando menos, cuestionable. En efecto, no parece razonable sostener que un abogado designado, precisamente, para asesorar a una sociedad en una investigación tributaria decida, por sí mismo, ausentarse de una diligencia propia de dicha averiguación y en la que el gerente de la empresa habrá de ser interrogado en torno a los hechos que justifican su contratación. Por el contrario, si previamente aparejó el título que da cuenta de su mandato y, además, compareció junto al representante de su cliente, resulta evidente que su intención ha sido la de ingresar a la indicada actuación, pese a lo cual no lo consiguió.

Octavo: Que como explicación de tal proceder el recurrido sostiene que el citado profesional no solicitó que se le permitiera ingresar. Tal aseveración, en el contexto referido, aparece como poco plausible, pues supone admitir que el letrado intervino de un modo pasivo e impropio del negocio que se le había encargado, máxime si se considera que dicho profesional no requiere pedir autorización para asistir a un trámite en el que naturalmente le corresponde participar.

Por lo mismo resultan igualmente insatisfactorias las explicaciones entregadas por el recurrido en torno a la negativa a estampar un cargo en el escrito por el que se aparejó el mandato del abogado y el rechazo a entregar copia de lo declarado por el gerente de la actora. En efecto, es un hecho público y notorio que, ingresada una presentación a un servicio público cualquiera, el receptor devuelve una copia de la misma con alguna clase de constancia de su entrega; en el caso en examen, por la inversa, el recurrido espera que se acepte que el abogado (vale decir, un profesional que de manera constante lleva a cabo actuaciones como la descrita) no requirió que su parte dejara una constancia como la referida en la copia que presentó precisamente con tal fin. Tal aseveración carece de razonabilidad, pues lo dicho supone que el abogado, en conocimiento de la citada práctica, elaboró una copia de su presentación esperando que la Administración decidiera por sí sola dejar constancia de haber recibido el documento en cuestión.

Un razonamiento semejante cabe aplicar respecto de la supuesta falta de petición de copia de lo declarado por el representante de la compañía actora. El recurrido pretende que el abogado, contratado para asesorar a dicha sociedad y que no ingresó a la diligencia en que el representante de su cliente fue interrogado en relación a los hechos que motivaron su contratación, decidió que la estrategia de defensa de su parte pasaba por ignorar el contenido preciso de tal declaración, como si la misma fuera irrelevante o inane.

Semejante comportamiento del profesional que asesora a la recurrente no sólo resulta inaudito, sino que debe ser descartado derechamente como inverosímil, pues exige aceptar que el letrado obró de un modo contrario al que su investidura naturalmente exige, sin que exista prueba alguna que demuestre que actuó de ese modo o que, al menos, compruebe que dicha conducta resulta plausible.

Noveno: Que, en consecuencia, y dado que el Servicio de Impuestos Internos reconoce que no dejó constancia alguna en el escrito tantas veces citado; que en su informe indica que el funcionario que intervino hizo ver al deponente que su declaración era una actuación personal; que no ha controvertido que el abogado de la actora no ingresó a tal diligencia y, por último, que no entregó copia de la misma a esa parte, forzoso es concluir que el recurrido incurrió en las conductas que se le reprochan, habiendo obstaculizado o, al menos, embarazado la intervención del abogado contratado por el contribuyente para que lo asesorara en la investigación de que se trata.

Décimo: Que semejante comportamiento debe ser tildado de ilegal y arbitrario, pues no sólo carece de toda justificación y racionalidad, en tanto se encuentra presidido por el mero capricho del recurrido, sino que, además, vulnera el mandato contenido en el artículo 8 bis del Código Tributario, que ordena al Servicio respetar los derechos de los contribuyentes en el ejercicio de sus potestades fiscalizadoras.

Décimo primero: Que las conductas descritas importan una vulneración del derecho al debido proceso de que es titular la recurrente, previsto en el artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de la República, a la vez que suponen una transgresión del derecho a la igualdad ante la ley, estatuido en el N° 2 de la misma disposición, pues al obrar de ese modo el recurrido no sólo ha actuado sin razones que sustenten su proceder, sino que, todavía más, ha discriminado a la actora en relación a otros contribuyentes, a quienes sí ha respetado cabalmente su derecho a defensa en las investigaciones que lleva a cabo, razón por la que el recurso de protección debe ser acogido, en los términos que se dirán en lo resolutivo.

Por estas consideraciones y de conformidad con lo que dispone el artículo 20 de la Constitución Política de la República y el Auto Acordado de esta Corte sobre la materia, **se revoca** la sentencia apelada de diecinueve de marzo de dos mil diecinueve, pronunciada por la Corte de Apelaciones de Temuco, y, en su lugar, se decide que se **acoge** el recurso de protección deducido por Forestal Henríquez Junior SpA para el sólo efecto de declarar la ilegalidad de las actuaciones reprochadas al Servicio de Impuestos Internos que se han tenido por configuradas en lo que precede y, en consecuencia, se ordena al recurrido abstenerse de incurrir nuevamente en las mismas o en cualquiera otra que importe entorpecer, obstaculizar o embargar la actuación del abogado designado por el contribuyente para su defensa.

Se **previene** que, si bien el Ministro Sr. Muñoz concurre a la decisión revocatoria, es de opinión de acoger el recurso de protección en examen por estimar que, además de las conductas que se tuvieron por probadas, en la especie también se ha configurado otro proceder ilegal y arbitrario en el comportamiento del Servicio de Impuestos Internos, consistente en la excesiva duración de la interrogación a que fue sometido el gerente del actora. En tal sentido cabe consignar que, en su informe, el recurrido reconoce que la citada diligencia se prolongó por largo tiempo, aunque intenta morigerar sus características señalando que el contribuyente no manifestó molestia alguna con dicha circunstancia y que, todavía más, “*se levantó varias veces del puesto para hablar por teléfono*”; lo dicho por el servicio no permite entender, a juicio de quien previene, que este último abuso no se habría configurado, puesto que no sólo no se ha negado que la actuación en comento se extendió por varias horas, sino que se ha reconocido que durante su desarrollo el contribuyente no

abandonó la oficina en que se llevaba a cabo. Que se le permitiera levantarse de su puesto y que debiera permanecer en el lugar por varias horas demuestra que el Servicio de Impuestos Internos no tuvo en consideración las necesidades del administrado, a quien, aparentemente, ni siquiera se le permitió ir al baño, pues la funcionaria informante expresa que “*no señaló querer ir*” a dicho lugar.

Más aun, el proceder descrito no tuvo presente que en eventos como el referido la autoridad debe obrar de manera que respete los derechos del ciudadano, como lo demuestra lo estatuido en el artículo 196 del Código Procesal Penal, que ordena otorgar el descanso prudente y necesario al imputado si su deposición se prolonga por mucho tiempo.

En otras palabras, si en el contexto de una investigación realizada por el Ministerio Público este último debe entregar las facilidades mínimas para que el interrogado pueda participar en la diligencia de buena manera y con pleno uso de sus capacidades, entonces, y con mayor razón, la Administración debe obrar de un modo semejante, sin que sea admisible que en el desarrollo de las pesquisas propias de su actividad pueda obviar tales exigencias del modo en que lo hizo en la especie.

Acordada con el voto **en contra** de la Ministra Sra. Sandoval y del Abogado Integrante señor Pierry, quienes fueron de parecer de confirmar el fallo en alzada en virtud de sus propios fundamentos.

Regístrese y devuélvase.

Redacción a cargo del Abogado Integrante señor Pierry y de la prevención, su autor.
Rol N° 8829-2019.

Pronunciado por la Tercera Sala de esta Corte Suprema integrada por los Ministros Sr. Sergio Muñoz G., Sra. María Eugenia Sandoval G. y Sr. Carlos Aránguiz Z. y los Abogados Integrantes Sr. Pedro Pierry A. y Sr. Julio Pallavicini M.

No firma, no obstante haber concurrido al acuerdo de la causa, el Abogado Integrante señor Pierry por estar ausente.

Santiago, 13 de agosto de 2019.