

PRINCIPIOS, PROCEDIMIENTOS Y PROCESOS TRIBUTARIOS
PRINCIPLES, TAX ADMINISTRATIVE PROCEDURES AND JUDICIAL PROCESS

Gloria Flores Durán¹

RESUMEN: analiza los principios que informan tanto el procedimiento administrativo fiscal como el proceso contencioso-administrativo fiscal, especialmente, los derechos a ser oído, que comprende el derecho de pedir o plantear una pretensión y el derecho a la tutela judicial; a ser notificado; a contestar; a la audiencia del afectado; a aportar pruebas, que sean recibidas y examinadas; a una resolución fundada; a que se resuelva dentro de un plazo razonable; a que el juez, tribunal u órgano competente sea independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley; a impugnar lo resuelto o derecho al recurso, lo que implica la posibilidad de revisión de lo decidido por una instancia superior igualmente imparcial y objetiva. También revisa los nuevos principios del derecho administrativos en su aplicación al derecho fiscal.

PALABRAS CLAVES: principios, procedimiento administrativo fiscal, procedimiento contencioso-administrativo fiscal.

ABSTRACT: *analyzes the principles that inform both tax administrative procedure and fiscal judicial process, especially the rights to be heard, which includes the right to request or raise a claim and the right to judicial protection; to be notified; to answer; to have an audience; to provide evidence and that evidence to be received and examined; to a well-founded resolution; to be resolved within a reasonable period of time; an independent and impartial judge, court or competent body established previously by law; to challenge the resolution or right to appeal, which implies the possibility of reviewing what has been decided by an equally impartial and objective higher instance. It also reviews the new principles of administrative law in its application to fiscal law.*

KEYWORDS: *principles, tax administrative procedure, fiscal judicial process.*

1. INTRODUCCIÓN

Los principios son ideas fundamentales que sirven de directrices al derecho o, en la expresión más tradicional, informan el ejercicio de las facultades de la administración y de las sentencias de los tribunales de justicia.

Entre los principios aplicables al derecho tributario, el que probablemente más atención ha recibido es el principio de legalidad², que exige la sujeción de la administración a la ley,

¹ Abogado Universidad de Concepción. Magíster en Contratación Comparada e Internacional Universidad de Chile. KPMG. Correo electrónico: glori flores@kpmg.com. Recibido: 2 de noviembre de 2017. Aceptado: 29 de diciembre de 2017.

² Entre las obras dedicadas al tema se pueden destacar *Legalidad tributaria*, de Víctor Manuel Avilés Hernández.

y el sometimiento del legislador a la constitución, por lo que, en la materia que abordamos, es una restricción al poder de la administración³.

El mencionado principio de legalidad es la piedra angular del derecho tributario y, visto como una garantía, se traduce en que no puede ser establecido ningún tributo o carga impositiva sino por medio de una ley dictada previamente, la cual, además, debe establecer el gravamen de forma expresa. Por lo mismo, los impuestos deben hallarse condicionados y regulados, en todos sus aspectos sustanciales, por una ley.

El principio de reserva legal, corolario del principio anterior, también ha sido analizado en extenso en materia fiscal⁴. Éste, en la materia estudiada, demanda que la administración no transgreda la ley, lo que impone al Servicio de Impuestos Internos la necesidad de actuar solamente si está facultado por la ley⁵.

Los principios anteriores aplican más allá de la actividad de la administración en relación con la determinación de los tributos, y ellos, igualmente, rigen el derecho que busca imponer sanciones.

Pero estos principios fundamentales también informan el procedimiento administrativo y el proceso judicial, que está destinado a velar porque ellos sean respetados.

Junto con los principios ya señalados, existen otros más que son aplicables a los procedimientos y procesos que están destinados a determinar la obligación tributaria. Los mismos se manifiestan en garantías y buscan proteger a las personas estableciendo estándares que obligan a la administración fiscal, es decir, limitan el poder del estado⁶.

Como veremos, estos principios establecen estándares formales mínimos a los que se debe adecuar la actuación de la administración fiscal en una democracia. Es decir, sin regular el fondo de lo resuelto, estos principios proporcionan los parámetros mínimos que debe cumplir la administración para la validez de sus actos.

A continuación, pasamos a examinar los principios aplicables en sede administrativa y judicial, para lo que revisaremos la jurisprudencia de los distintos órganos que han sido llamados a hacerlos efectivos.

2. APLICACIÓN DE LOS MISMOS PRINCIPIOS Y GARANTÍAS AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO FISCAL Y AL PROCESO JUDICIAL

Tal como lo ha señalado la doctrina, los principios tienen una aplicación universal sobre el derecho⁷, en este caso, sobre el derecho administrativo fiscal. Por ello, los principios que informan el debido proceso y establecen garantías para las personas, resultan aplicables a

³ BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2014): *Derecho administrativo general* (Santiago, 3ª ed., Legal Publishing Thomson Reuters) pp. 89-103.

⁴ Por ejemplo, por Eugenio Evans Espiñeira en su libro *Los tributos en la Constitución*.

⁵ BERMÚDEZ SOTO (2014) pp. 103-110.

⁶ RADOVIC SCHOEPEN, Ángela (2010): *Sistema sancionatorio tributario. Infracciones y delitos* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile) pp. 54-55.

⁷ SOTO VELASCO, Sebastián (2017): “El principio de imparcialidad en algunas sentencias de la Corte Suprema. Un paso hacia el fin del ‘juez y parte’ en el derecho administrativo sancionador”, *Sentencias Destacadas 2016*, p. 341.

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.

Así, en primer lugar, en materia sancionatoria, las reglas sobre el debido proceso rigen tanto el actuar de la administración como a los tribunales de justicia. Ello, debido a que en el sistema jurídico nacional todo organismo que impone sanciones está ejerciendo jurisdicción⁸.

Sobre lo anterior, el Tribunal Constitucional ha resuelto que el debido proceso aplica al procedimiento administrativo y judicial⁹ y la Corte Suprema ha sostenido que, con leves salvedades, aplican los mismos principios a las sanciones administrativas y judiciales¹⁰. Igualmente, la Contraloría General de la República ha dictaminado que la administración se debe someter a los principios del debido proceso¹¹.

Por su parte, el procedimiento administrativo regular (no sancionatorio) también se debe regir los principios del debido proceso¹². En este sentido, la Ley N° 19.880, sobre bases de los procedimientos administrativos, tiene como principal propósito llenar los vacíos de los innumerables procedimientos administrativos especiales contemplados en las diversas leyes.

Entonces, la Ley N° 19.880, que contiene los mínimos estándares exigibles a la administración, es plenamente aplicable a los procedimientos tributarios en todo aquello en lo que ellos guarden silencio.

Respecto de la aplicación de la Ley N° 19.880 a los procedimientos administrativos existe plena coincidencia entre la Contraloría General de la República¹³ y el Servicio de Impuestos Internos¹⁴ en afirmar que esa ley viene a llenar los vacíos procedimentales de las

⁸ RODRÍGUEZ COLLAO, Luis (1987): “Bases para distinguir entre infracciones criminales y administrativas”, *Revista de Derecho*, Universidad Católica de Valparaíso, Vol. 11, pp. 117-163 y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016 B): “La despenalización de la simulación por la Ley N°20.780”, *Revista de Estudios Tributarios* N° 16, pp. 241-244. A la misma conclusión llega MASSONE PARODI, si bien lo hace analizando la lógica del sistema tributario siguiendo a un autor italiano. MASSONE PARODI, Pedro (2010): *Infracciones tributarias* (Santiago, 2ª ed., Abeledo Perrot Legal Publishing) pp. 85-86.

⁹ Sentencias Tribunal Constitucional rol N° 616, rol N° 766 y N° 1.223 y VERDUGO MARINKOVIC, Mario (2011): La potestad administrativa sancionadora en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en Asociación Chilena de Derecho Constitucional (ed.) *Estudios sobre justicia constitucional. Libro homenaje a la profesora Luz Bulnes Aldunate* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 355-365.

¹⁰ *Consejo de Defensa del Estado con Empresa de Servicios Sanitarios Essbio S.A.* (2013): Corte Suprema, 16 de septiembre de 2013 (casación en el fondo), rol N° 7.397-2012 e *Inmobiliaria Parque Cruz de Froward S.A. con Secretaría Regional Ministerial de Salud de Magallanes* (2015): Corte Suprema, 11 de junio de 2015 (casación en el fondo), rol N° 30.779-2014.

¹¹ Dictámenes N° 1.795, de 2016, N° 3.426, de 2016, N° 29.429, de 2017, entre otros.

¹² 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.

¹³ Dictamen N° 14.000, de 2017.

¹⁴ Circulares N° 41, de 2006; N° 12, de 2010; N° 13, de 2010 y N° 19, de 2011.

leyes fiscales. Esto es muy relevante, debido a que las leyes tributarias son extremadamente deficientes en materia procedimental¹⁵.

3. ¿QUÉ ES EL DEBIDO PROCESO?

Establecido que los principios y garantías sobre el debido proceso aplican al procedimiento administrativo sancionatorio y al procedimiento administrativo regular, por llamar de una forma al procedimiento administrativo no sancionatorio, es necesario identificar estos principios y garantías.

El Pacto de San José de Costa Rica¹⁶ aborda las garantías judiciales en el N° 1 de su artículo 8, que rige tanto para efectos de la imposición de sanciones como la determinación de obligaciones fiscales. Ello tiene como consecuencia que, para no violar este tratado, la ley debe, al menos, contemplar el derecho de toda persona a “ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley”, como lo dispone la referida norma.

Adicionalmente, el derecho al debido proceso está garantizado por la Constitución Política de la República. Sobre el particular, el Tribunal Constitucional¹⁷ y los tratadistas nacionales¹⁸ coinciden en que el debido proceso garantiza el derecho de pedir o derecho de ser oído, el derecho a contestar, el derecho a la bilateralidad de las audiencias, el derecho a aportar pruebas, el derecho a una resolución fundada, el derecho a la tutela judicial y poder impugnar lo resuelto o derecho al recurso.

Según la Corte Suprema “la idea de un procedimiento racional y justo, lo siguiente: 1) notificación y audiencia del afectado; 2) presentación de las pruebas, su recepción y examen; 3) sentencia dictada en un plazo razonable y por un tribunal u órgano imparcial y objetivo; y 4) posibilidad de revisión de lo decidido por una instancia superior igualmente imparcial y objetiva”¹⁹.

Por su parte, la Contraloría General de la República, al pronunciarse sobre el proyecto que terminaría siendo la Ley N° 19.880, afirmó que los principios que garantizan el debido procedimiento y los derechos de las personas son la “contradictoriedad, que garantiza a los particulares hacer valer sus derechos e intereses legítimos ante la autoridad administrativa, al momento en que esta vaya a resolver asuntos que les afecten, involucrando los derechos de audiencia, prueba, defensa y acceso al expediente, considerados en el proyecto”²⁰, tras lo cual agregó que la imparcialidad “asegura la plena realización o consecución del bien común,

¹⁵ FLORES DURÁN, Gloria y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos, objetivos y control* (Thomson Reuters) pp. 140-144 y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016 C): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar) pp. 76-83.

¹⁶ Convención Americana Sobre Derechos Humanos, publicada en el Diario Oficial el 5 de enero de 1991.

¹⁷ NAVARRO BELTRÁN, Enrique (2011): “El debido proceso en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en Arancibia Mattar, Jaime *et al.* (coord.) *Litigación pública* (Santiago, Abeledo Perrot-Thomson Reuters) pp. 11-36.

¹⁸ RADOVIC SCHOEPEN (2010) pp. 14-17.

¹⁹ *Lindor Pérez Calderón con SII* (2017): Corte Suprema, 17 de abril de 2017 (casación en el fondo), rol N° 7.495-2016.

²⁰ Dictamen N° 2.196, de 1993.

al margen de otros intereses o consideraciones particulares no objetivas, como el favorecer a parientes o actuar en beneficio político partidista, o perseguir a personas por razones ajenas al interés público, lo que se manifiesta en artículos 7 y 16 de Ley 18.575²¹.

Como se puede observar, existe bastante coincidencia respecto del contenido del debido procedimiento administrativo y del debido proceso.

Lo anterior, nos permite hacer una lista de derechos aplicables a todo procedimiento administrativo y proceso judicial, los que serían: (1) el derecho a ser oído, lo que supone el derecho de pedir o plantear una pretensión y el derecho a la tutela judicial; (2) ser notificado; (3) el derecho a contestar (4) el derecho a la audiencia del afectado, la que debe ser bilateral en el caso de la audiencia judicial; (5) el derecho a aportar pruebas, lo que tiene como corolario que ellas sean recibidas y examinadas; (6) el derecho a una resolución fundada; (7) Derecho a que se resuelva dentro de un plazo razonable; (8) el derecho a que el juez, tribunal u órgano competente sea independiente e imparcial, y fuera establecido con anterioridad por la ley; (9) el derecho a impugnar lo resuelto o derecho al recurso, lo que implica la posibilidad de revisión de lo decidido por una instancia superior igualmente imparcial y objetiva.

4. DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES RELACIONADOS CON EL DEBIDO PROCESO EN MATERIA TRIBUTARIA

A continuación, examinaremos como han sido abordados estos derechos en nuestra jurisprudencia.

4.1.DERECHO A SER OÍDO, LO QUE SUPONE EL DERECHO DE PEDIR O PLANTEAR UNA PRETENSIÓN Y EL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL

Puede reclamar quien tenga un interés actual comprometido “el artículo 8 N° 1 de la Convención Americana de Derechos Humanos, incorporado a nuestro ordenamiento con rango constitucional por imperio del artículo 5, inciso 2°, de nuestra Constitución Política de la República, que garantiza que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter. En efecto, lo planteado por la sentencia impugnada importaría, en el caso sub judice, impedir a un contribuyente someter a la revisión de la jurisdicción lo obrado por la Administración en el ámbito impositivo por disposición discrecional de lo obrado por un tercer contribuyente, no obstante que esto tenga efectos directos en su patrimonio y situación fiscal”²².

En relación con la posibilidad de reclamar las resoluciones que deniegan las peticiones de correcciones de errores propios de los contribuyentes la Corte Suprema resolvió que “es posible colegir que las resoluciones son reclamables en la medida en que incidan directa e inmediatamente en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para

²¹ Ídem.

²² *Compañía del Mar y de la Patagonia S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 18 de abril de 2016 (casación en el fondo), rol N° 3.263–2015.

determinarlo, o bien cuando denieguen cualquiera de las peticiones del artículo 126, esto es, las que pretendan la devolución de impuestos fundadas en la corrección de errores propios del contribuyente, la restitución de sumas pagadas doblemente, en exceso o indebidamente a título de impuestos, reajustes, intereses y multas o de tributos que ordenen leyes de fomento o que establecen franquicias tributarias”²³.

El derecho a la tutela judicial es un derecho humano básico²⁴, y es uno de los primeros en ser atacado por los regímenes totalitarios, como precisamente ocurrió con el contencioso-administrativo fiscal en Alemania bajo el nacional socialismo, que redujo notablemente la tutela judicial, y en 1939 el llamado Decreto del *Führer* suprimió el contencioso-administrativo fiscal, y redujo el recurso de queja ante el Tribunal de Hacienda del Imperio al someterlo a una admisión especial, y en 1944 suprimió casi por completo la tutela judicial sobre los actos de la administración fiscal²⁵.

Por su parte, en Chile la tutela judicial no pudo ser ejercida respecto de los actos de varios entes públicos por décadas²⁶. Sin embargo, incluso en esa oscura época para el derecho nacional fue posible recurrir en contra de los actos de la autoridad fiscal que afectaban a los particulares ante tribunales especiales, cuyas resoluciones, igualmente, podían ser impugnadas ante los tribunales superiores de justicia²⁷.

De esta forma, parece tan grave que existan intentos de socavar la autoridad de los jueces y volver a un oscuro pasado²⁸ en el que derechos fundamentales, como el de plena justiciabilidad de todos los actos de la administración²⁹, no eran respetados.

Por lo dicho, es tan repudiable que aún sea cuestionada la tutela judicial por quienes ostentan cargos públicos, como ocurrió en el caso antes mencionado, y como ha ocurrido en los casos en los que se alega la absurda teoría que sostiene que la revisión de la prueba por

²³ *Viña Altair S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 28 de enero de 2016 (casación en el fondo y en la forma), rol N° 1.451-2015.

²⁴ Por lo mismo, Francia se vio obligada a modificar su restrictivo recurso de contencioso-administrativo de anulación, para que cumpliera con los requisitos básicos del derecho a la tutela judicial que impone la Convención Europea de los Derechos Humanos, por lo que hoy no tiene mayores diferencias con el recurso de plena jurisdicción. ALLI ARANGUREN, Juan Cruz (2008): *Los paradigmas de la legalidad y la justicia en el derecho administrativo francés* (Pamplona, Universidad Pública de Navarra) pp. 554-557.

²⁵ KRUSE, Heinrich Wilhelm (1978): *Derecho tributario alemán* (Madrid, Editorial de Derecho Financiero trad. del alemán Perfecto YEBRA MARTUL-Ortega y Miguel IZQUIERDO MACÍAS-Picavea) pp.53-54.

²⁶ CORDERO VEGA, Luis (2015): *Casos destacados derecho administrativo* (Santiago, La Ley Thomson Reuters) Tomo I, pp. 530-551

²⁷ AYLWIN AZÓCAR, Patricio (1962): *Derecho administrativo* (Santiago, Editorial Universitaria) Tomo II, pp. 167-170.

²⁸ SILVA CIMMA, Enrique (1994): *Derecho administrativo chileno y comparado. El control público* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 191-192.

²⁹ BERMÚDEZ SOTO (2014) pp. 531-533.

parte de los tribunales es una nueva auditoría³⁰, que ha sido rechazada por nuestros jueces, que se han puesto del lado correcto de la historia³¹.

Es necesario hacer presente que la posición del propio Servicio de Impuestos Internos ante el Tribunal Constitucional respecto de la posibilidad de no poder recurrir a tribunales respecto de la decisión de un órgano de la administración ha sido que ello “se encuentra en completo desacuerdo con lo que dice que es el debido proceso, tanto en la historia constitucional como en la jurisprudencia de esta Magistratura, roles N° s 1518, 821, 1130 y 1557, entre otros, de los que destaca, esencialmente, que derecho al debido proceso supone la posibilidad de una adecuada defensa y el derecho a impugnar lo resuelto a través de un tribunal”³².

Además, siendo el juez de letras en lo civil el llamado a conocer de cualquier otro asunto que no sea de competencia de un tribunal especial³³, en el absurdo que un juez tributario y aduanero no se considere competente para conocer de un acto del Servicio de Impuestos Internos, estaría obligado a seguir el procedimiento, obligatorio para él, de remitir el proceso al juez de letras en lo civil que corresponda.

Es decir, siendo aplicables a los juicios tributarios y aduaneros las normas de los libros I y II del Código de Procedimiento Civil, corresponde que el juez decline o se inhíba de conocer una materia respecto de la que no es competente³⁴.

Es más, si rechaza en reclamo por ese motivo, cae en la contradicción de resolver una materia sobre la que no tiene competencia, bajo la excusa de no tener facultades para conocer del asunto.

Por ello, de manera de evitar la nulidad del procedimiento y la indefensión del reclamante, está obligado a remitir el expediente al juez de letras en lo civil correspondiente, que es competente para conocer todo litigio que no sea competencia de otro tribunal.

En el caso de la tutela judicial respecto de resoluciones que resuelven la solicitud del contribuyente de llevar su contabilidad en moneda extranjera, al igual que en el caso anterior, de no ser competente el tribunal tributario y aduanero, dicha resolución debería ser controlable por el juez de letras civil respectivo, porque incluso los actos discrecionales de la administración deben cumplir, entre otros requisitos, con el deber de fundamentación, que es controlable según los principios y garantías que examinamos.

³⁰ VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): “El reclamo tributario: características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción”, *Revista de Estudios Tributarios* N° 10, pp. 171-208.

³¹ *Luis Cruz Guzmán con SII* (2015): Corte Suprema, 25 de mayo de 2015 (casación en el fondo), rol N° 21.826-2014; *Virutex S.A. con SII* (2015): Corte Suprema, 28 de septiembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 22827-2014; *Ingeniería y Desarrollo Tecnológico S.A. con SII* (2015): Corte Suprema, 7 de diciembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 28.748-2014.

³² Sentencia Tribunal Constitucional rol N° 2.997.

³³ CEA EGAÑA (2012) Tomo II, pp. 165-166.

³⁴ COLOMBO CAMPBELL, Juan (2004): *La competencia* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile) pp. 608-609.

4.2.DERECHO A SER NOTIFICADO

Tanto el procedimiento administrativo tributario como el proceso contencioso-administrativo fiscal son escritos, en consecuencia, la comunicación entre quien dicta los actos administrativos o las resoluciones judiciales y sus destinatarios no es inmediata, sino que ella es mediata³⁵.

Por lo mismo, las notificaciones son de suma importancia para que los contribuyentes puedan conocer el contenido y fundamento de esos actos administrativos y procesales y sean capaces de ejercer oportunamente sus derechos.

Si bien existen algunas cargas sobre los contribuyentes para mantener informado al Servicio de Impuestos Internos respecto del lugar donde deben ser notificados, esta carga no exime a la administración fiscal de cerciorarse que la notificación se lleve a cabo cuando se deben poner en conocimiento del contribuyente acusaciones graves, como es el caso de la pretensión de aplicar una sanción pecuniaria por un delito tributario.

Por ello, la Corte Suprema dictaminó que “correspondía al denunciante demostrar que se realizó una notificación que permitiera al contribuyente hacer uso de sus derechos, entre los que cuenta el defensa frente a la imputación hecha por el recurrente, de tal forma que puede se entienda efectivamente practicada, en consecuencia, aquella que se realizó en un lugar deshabitado, por más que éste sea el que conste en su última declaración de impuestos, no ha sido demostrado que el denunciado tuvo noticias de ella, por lo que correspondía que la notificación se realizare en los términos que prescribe el artículo 45 de la Ley N° 19.880”³⁶.

Debido a que la falta de notificación vicia el procedimiento administrativo, el acto dictado en él adolece de un vicio de nulidad, por ello el máximo tribunal resolvió que “tal como lo ha sostenido esta Corte en sentencias anteriores, la nulidad de derecho público ha sido conceptualizada como la sanción de ineficacia jurídica que afecta a aquellos actos de los órganos del Estado en que faltan algunos de los requisitos que el ordenamiento establece para su existencia y validez. Este enunciado, evidencia con nitidez el rol que dentro de nuestro ordenamiento corresponde a la nulidad derecho público, esto es, como una institución destinada a garantizar la vigencia del principio de legalidad, de acuerdo al cual los órganos del Estado deben someterse en el desarrollo de sus actividades a lo preceptuado en la Constitución Política de la República y las leyes dictadas conforme a ella. (SCS Rol N° 14427-2013 de 11 de agosto de 2014 y SCS Rol N° 23928-2014 de 21 de octubre de 2014)”³⁷.

La gran confusión que ha ocasionado que un mismo vicio formal de lugar a más de un recurso³⁸, llevó al legislador a regular la declaración de nulidad de los actos de la

³⁵ CAMIRUAGA CHURRUCA, José Ramón (2004): *De las notificaciones* (Santiago, 4ª ed., actualizada por José Paillás, Editorial Jurídica de Chile) pp. 9-10.

³⁶ *Dúver Geraldo Gómez Torres con SII* (2016): Corte Suprema, 1 de diciembre de 2016 (casación en el fondo), rol N° 92.850-2016.

³⁷ *Rendic Hermanos S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 9 de agosto de 2017 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 33.999-2016.

³⁸ VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016 A): “La nulidad de derecho público y el proyecto de ley que perfecciona la justicia tributaria”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 15, pp. 165-192.

administración por los jueces tributarios y aduanero, por lo que se exigirá que en el reclamo se alegue la nulidad, y los vicios de forma del “acto administrativo materia del reclamo tributario o aduanero cuando recaigan en algún requisito esencial del mismo, sea por su naturaleza o por mandato del ordenamiento jurídico y generen perjuicio al interesado”³⁹.

Esto no debería alterar el estado actual de las cosas, en las que los jueces tributarios y aduaneros declaran la nulidad de los actos de la administración por vicios formales graves, como no notificar un acto, para efectos de reconocer los derechos patrimoniales del contribuyente⁴⁰, y esta ley solamente debería erradicar cualquier intento de continuar con los absurdos alegatos en contra de la competencia de los jueces.

4.3.DERECHO A CONTESTAR

Debido a que las escasas normas procedimentales del Código Tributario provienen de tiempos más oscuros para el derecho administrativo, aún se dispone que la citación al contribuyente es obligatoria solamente en algunos casos, lo que es una violación a esta garantía esencial del debido proceso.

Ahora, si revisamos algunos de los casos en los que la ley dispone que la citación es obligatoria, veremos que nos encontramos con una mayor protección respecto de quien no cumple la ley y, por ejemplo, el artículo 22 del Código Tributario dispone que ese trámite es obligatorio cuando el contribuyente no presenta declaración, estando obligado a hacerlo.

En el caso de la tasación del artículo 64 del Código Tributario el problema es más grave, porque, a pesar que hay excepciones al ejercicio de la facultad, que requerirían que el contribuyente conozca la impugnación del Servicio de Impuestos Internos antes de que ejerza la facultad de tasar, la ley no obliga a la administración a dar la oportunidad al contribuyente de responder, lo que, en contraste, sí ocurre en otros casos de valorizaciones, como por ejemplo, en el artículo 41 E N° 2 y 105 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y artículo 46 bis de la Ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

En una interpretación que no violente los principios constitucionales, el Servicio de Impuestos Internos debería citar siempre a los contribuyentes para no viciar deliberadamente sus actuaciones al privar a las personas de su derecho a contestar.

4.4.DERECHO A LA AUDIENCIA DEL AFECTADO, LA QUE DEBE SER BILATERAL EN EL CASO DE LA AUDIENCIA JUDICIAL

En esta materia la Ley N° 20.730 ha provocado toda clase de confusiones, y muchas unidades del Servicio de Impuestos Internos piden que los representantes de los contribuyentes soliciten estas audiencias cumpliendo los requisitos de esa ley, en condiciones que no se intentan modificar políticas públicas, sino que se trata de actuaciones en un procedimiento administrativo.

³⁹ Texto del N° 8 que se agregará al artículo 1° de la Ley N° 20.322, por el proyecto de ley tramitado en el Boletín N° 9.892-07.

⁴⁰ *Rendic Hermanos S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 9 de agosto de 2017 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 33.999-2016

Por otro lado, las auditorías tributarias, por regla general, no son realizadas por quienes deben resolver el caso correspondiente, por lo mismo, la audiencia del interesado es el único momento en el que el contribuyente tiene contacto con quien va a resolver el caso.

Al respecto, las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos solamente se refieren a las audiencias a raíz de la tramitación del recurso administrativo de reposición⁴¹, y nada dice respecto de materias tan relevantes como la recopilación de antecedentes⁴².

Es importante recordar que muchas de estas garantías coinciden o se relacionan con derechos de los contribuyentes, como ocurre en este caso con los derechos contemplados en los números 3 y 4 del artículo 8 bis del Código Tributario y, al respecto, se introdujo el recurso por vulneración de derechos de los contribuyentes, que proporciona al contribuyente la tutela jurisdiccional anticipada.

Es decir, existe un recurso que permite resguardar el debido proceso, brindando protección de forma oportuna a los derechos vulnerados, con el objeto de evitar que con el transcurso del tiempo la sentencia que recaiga sobre la acción principal sea inefectiva o su concesión sea muy difícil, pero es muy importante tener en cuenta que no interponer este recurso no valida un acto que infringe estos derechos, tal como no interponer un *habeas corpus* no valida una detención ilegal⁴³.

4.5.DERECHO A APORTAR PRUEBAS, LO QUE TIENE COMO COROLARIO QUE ELLAS SEAN RECIBIDAS Y EXAMINADAS

Tal como lo ha expuesto por la doctrina más autorizada, para las partes presentar prueba no es una obligación, sino que es una carga, pues si fuera una obligación, la otra parte podría exigir de forma coactiva su cumplimiento, lo que, obviamente, no ocurre en el procedimiento administrativo tributario ni en el proceso contencioso-administrativo fiscal⁴⁴.

Por aquellos motivos, acompañar a un procedimiento o a un proceso las pruebas que acrediten los hechos que sustentan la posición de una de las partes es una carga que recae sobre quien alega un hecho que, según las reglas generales⁴⁵, requiere ser probado.

La Corte Suprema ha resuelto que al procedimiento tributario le son aplicables las reglas generales sobre distribución de la carga de la prueba, por lo que la carga probatoria

⁴¹ Circulares N° 45, de 2010 y N° 13, de 2010.

⁴² Circular N° 8, de 2010.

⁴³ RADOVIC SCHOEPEN (2010) pp. 17-20; Pozo Fernández, Felipe Andrés (2014): *La tutela jurisdiccional anticipada en el proceso civil* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 63-64 y VERGARA QUEZADA (2016 C) pp. 80-81.

⁴⁴ ALESSANDRI R., Arturo; SOMARRIVA U., Manuel y VODANOVIC H., Antonio (1988): *Tratado de derecho civil. Partes preliminar y general* (Santiago, 7ª ed., Editorial Jurídica de Chile) Tomo segundo, pp. 419-420.

⁴⁵ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel (1989): *La prueba en materia sustantiva civil* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 51.66 y CLARO SOLAR, Luis (1939): *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado* (Santiago, Imprenta Nascimento) Tomo duodécimo, pp. 656-667.

recaerá tanto la administración fiscal como el contribuyente, dependiendo del caso concreto⁴⁶.

Ahora, desde el punto de vista del órgano que tramita el procedimiento administrativo o el proceso judicial, recibir las pruebas que se acompañen es un deber, debido a que el derecho de acompañar pruebas, y su corolario, que esas pruebas sea recibidas y examinadas, corresponde a una de las garantías más básicas del debido proceso.

Por ello, el juez debe conocer y pronunciarse respecto de toda prueba no declarada inadmisibles “los tribunales del grado han de emitir su dictamen sobre todos y cada uno de los asuntos propuestos por las partes, de acuerdo a las normas procesales aplicables al caso, dictando sentencia estableciendo los hechos de la causa, sobre la base de la prueba rendida, y aplicando el derecho pertinente, de manera que la restricción funcional que propone el reclamado no se condice con la función asignada por la Constitución y las leyes a los tribunales de justicia, por lo que no hay error de derecho – y menos de carácter sustancial- al haber sido decidida la *litis* de acuerdo a los hechos y el derecho planteado en las fases procesales correspondientes”⁴⁷.

La sentencia anterior, junto con otras más que se pronuncian en el mismo sentido, rechazan la teoría que plantearon los litigantes de la administración que intentaban socavar el derecho de tutela judicial, sosteniendo que el análisis de las pruebas por parte de los tribunales era una intromisión en las facultades del Servicio de Impuestos Internos, o una nueva auditoría, lo que no resiste el más mínimo análisis, porque, como se ha dicho, ese planteamiento confunde la facultad administrativa, con el procedimiento de control judicial del ejercicio de esa facultad, que procede respecto de toda la actividad de la administración⁴⁸, control que, por lo demás, es una garantía básica para la existencia misma del estado de derecho.

Respecto de la constitucionalidad de la limitación del artículo 132 N° 11 del Código Tributario, el Tribunal Constitucional resolvió que ella se conforma con la carta fundamental, porque esa sanción procesal “se basa en impedir la actuación de litigantes de mala fe que oculten antecedentes, en forma deliberada, en esta última etapa a fin de coartar las posibilidades que el Servicio de Impuestos Internos tiene de defender adecuadamente el interés fiscal en el reclamo tributario posterior”⁴⁹.

Es claro que esta norma debería ser aplicada de forma racional y limitada, considerando las circunstancias particulares de cada caso, porque no se puede convertir en una herramienta de la administración para provocar la indefensión de los contribuyentes.

⁴⁶ *Nespresso Chile S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 17 de marzo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 3.319-2015

⁴⁷ *Club de Deportes Naval S.A.D.P. con SII* (2015): Corte Suprema, 15 de abril de 2015 (casación en el fondo), rol N° 11.461-2014, considerando séptimo.

⁴⁸ *Luis Cruz Guzmán con SII* (2015): Corte Suprema, 25 de mayo de 2015 (casación en el fondo), rol N° 21.826-2014; *Virutex S.A. con SII* (2015): Corte Suprema, 28 de septiembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 22827-2014; *Ingeniería y Desarrollo Tecnológico S.A. con SII* (2015): Corte Suprema, 7 de diciembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 28.748-2014 y Vergara Quezada (2014) pp. 171-208.

⁴⁹ Sentencia Tribunal Constitucional rol N° 3.262.

Por último, al mencionar la prueba es necesario recordar que el Servicio de Impuestos Internos está obligado a probar todo hecho que no conste en el procedimiento administrativo o en proceso judicial, lo que suele ser descuidado debido a errores graves en la comprensión de la jurisprudencia sobre el antiguo contencioso-administrativo fiscal que, en rigor, no era propiamente un juicio, debido a que la administración tributaria actuaba como juez, por lo que no era parte en ese proceso y, consecuentemente, sobre ella no recaían las cargas del proceso, como la prueba⁵⁰.

Pero lo dicho jamás ha implicado que exista una presunción de veracidad de los dichos de los miembros de la administración, lo que es absurdo y ha sido rechazado por la jurisprudencia⁵¹ y la doctrina⁵². Por ello, el Servicio de Impuestos Internos debe probar todo hecho que no conste en el procedimiento administrativo o en el proceso judicial.

4.6.DERECHO A UNA RESOLUCIÓN FUNDADA

En el caso de los actos administrativos, la jurisprudencia de la Corte Suprema y de la Contraloría General de la República y del Servicio de Impuestos Internos es conteste, y todos exigen que se expongan de forma expresa los fundamentos de hecho y derecho del acto administrativo.

Sobre el particular, la Corte Suprema ha resuelto que “en la actualidad, se entiende que uno de los elementos básicos o constitutivos del acto administrativo, es su fundamentación, la que está dada por la expresión formal de la situación de hecho –motivo, ligado a una necesidad pública que hay que satisfacer– y la explicitación de las razones o fundamentos que han llevado a la Administración a adoptar ante tal hecho, una determinada decisión, que es la que se enuncia o declara. En definitiva, es la explicitación formal de la justificación de la decisión y ella comprende tanto los hechos como las razones que mueven jurídicamente a adoptarla. Se agrega que no basta con fórmulas convencionales, sino que deben ser razones suficientes, capaces de dar cuenta del camino lógico o racional seguido para llegar a la decisión, lo que implica, en consecuencia, que ha de ser congruente”⁵³.

Sin perjuicio de lo anterior, el máximo tribunal debió aclarar su posición, exponiendo en otra causa que “no está de más aclarar que en la sentencia dictada por esta Corte citada por el recurrente en sus alegatos (SCS Rol N° 16.588-14 de 5 de mayo de 2015), no se declara que la resolución que deniega una devolución pueda carecer de fundamento, sino que al entregar dicha fundamentación ‘no resulta exigible al ente fiscalizador la utilización de una

⁵⁰ *Francisco Gajardo Sazo con SII* (2001): Corte Suprema, 29 de octubre de 2001 (casación en el fondo), rol N° 3.552-2000; *Gabriela Casto Espinoza con SII* (2002): Corte Suprema, 29 de mayo de 2002 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 3.747-2000.

⁵¹ *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.

⁵² VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2015 A): “Análisis crítico de la norma antielusiva genérica de la Ley N° 20.780”, *Revista de Estudios Tributarios*, N. 12, pp. 156-159.

⁵³ *Administradora de Supermercados Hiper Limitada con SII* (2016): Corte Suprema, 25 de abril de 2016 (casación en el fondo), rol N° 6.345-2015.

nomenclatura propia del contencioso administrativo general, puesto que debe atenderse a las características especiales de esta rama del derecho [materia tributaria], de tal forma que los conceptos contables resultan necesarios y más esclarecedores que las expresiones jurídicas. De esta manera, la exigencia de fundamentación que se haga a una resolución dictada por el Servicio de Impuestos Internos debe atender a estas especiales características”⁵⁴.

El incumplimiento al deber de fundamentar no es salvable; “alega [el SII en] el recurso que existían razones plausibles para denegar parcialmente las devoluciones solicitadas, conforme se demuestra con la prueba aportada al juicio, sin embargo, como ya se dijo, tales razones no se incluyeron en las resoluciones, por lo que no resulta posible enmendar tal omisión aportando en el procedimiento judicial posterior al reclamo tales fundamentos antes descuidados”⁵⁵.

Por su parte, la Contraloría General de la República ha dictaminado de manera uniforme que “en armonía con el criterio sustentado, entre otros, en el dictamen N° 6.190, de 2014, de este origen, cabe puntualizar que, pese a tratarse de una atribución discrecional del Director del SII, resulta indispensable que las decisiones que adopte en la materia tengan un fundamento racional, ya que, conforme al principio de juridicidad, es importante que estas no obedezcan al mero capricho de la autoridad, sino a criterios objetivos que le otorguen legitimidad, por lo que lo que resuelva sobre el particular requiere tener un sustento en los antecedentes recabados al efecto”⁵⁶.

La posición oficial del SII no se aparta del principio “las liquidaciones de impuestos, sean consecuencia o no de la tasación del artículo 64 del Código Tributario, deben contener los fundamentos de hecho y de derecho en que se basan”⁵⁷. “En todo caso, los fiscalizadores deberán fundar adecuadamente las liquidaciones o giros que efectúen dentro de este plazo especial, acompañando los antecedentes de los cuales se desprende o con los cuales se acredita la existencia de malicia o el hecho de no haberse efectuado la declaración”⁵⁸.

En otras palabras, el Servicio de Impuestos Internos no difiere del criterio de la Contraloría General de la República y de la Corte Suprema respecto de la obligatoriedad de fundar todos los actos administrativos. Esto, por lo demás, coincide con lo afirmado en esta materia por la doctrina más autorizada⁵⁹.

⁵⁴ *Agencia de Aduanas Waldemar Adelsdorfer y Cía. Limitada con SII* (2016): Corte Suprema (casación en el fondo), rol N° 36.489-2015.

⁵⁵ *Exportadora Pacífico Sur Ltda. con SII* (2016): Corte Suprema, 24 de mayo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 9.432-2015.

⁵⁶ Dictamen N° 14.000, de 2017.

⁵⁷ Oficio N° 2.771, de 2007.

⁵⁸ Circular N° 73 de 2001.

⁵⁹ PANTOJA BAUZÁ, Rolando (1966): “Notas para un estudio de procedimiento administrativo”, en Universidad Católica de Chile, *Cuartas jornadas chilenas de derecho público septiembre de 1965* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 191-192; MORAGA KLENNER, Claudio (2010): *Tratado de derecho administrativo. La actividad formal de la administración del Estado* (Santiago, Abeledo Perrot / Legal Publishing) pp. 97-99 y CORDERO VEGA, Luis (2015): *Lecciones de derecho administrativo* (Santiago, Thomson Reuters-La Ley) pp. 90-95 y 279-280.

Es importante resaltar la coincidencia entre las diferentes instituciones públicas respecto del deber de fundamentar los actos administrativos, debido a que fundar los actos administrativos, exponiendo los hechos y el derecho que los sustentan, es uno de los pilares fundamentales del ejercicio democrático de las facultades entregadas a la administración⁶⁰.

Por lo mismo, es tan grave el problema que ocasionan los actos administrativos que se dictan de forma masiva que, como sabrá todo el que esté dedicado profesionalmente al derecho tributario, suelen carecer de la fundamentación necesaria, lo que socaba la confianza democrática en las instituciones, y solamente obedecen a un frío raciocino derivado de la experiencia que, como muy pocos contribuyentes tienen los recursos para reclamar, y muy pocos reclamos serán exitosos⁶¹, no vale la pena respetar los derechos de las personas.

A pesar que la importancia institucional de motivar las sentencias no es menos relevante para la democracia que la motivación de los actos de la administración⁶², el panorama anterior es completamente diferente si revisamos la jurisprudencia sobre fundamentación de las sentencias judiciales que resuelven el contencioso-administrativo fiscal.

Al respecto, la Corte Suprema ha declarado inadmisibles las casaciones basadas en la falta de fundamentación de la sentencia debido a que el inciso segundo del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil excluye esa causal de la casación en la forma a la omisión de consideraciones de hecho o de derecho que sirven de fundamento a las sentencias en los juicios regidos por leyes especiales, como es el caso del contencioso-administrativo fiscal.

⁶⁰ ROCHA FAJARDO, Esteban (2016): *Estudio sobre la motivación del acto administrativo* (Santiago, tesis licenciatura jurídica, Universidad de Chile), pp. 82-88. Disponible en: <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/138800> (consultado el 25 de agosto de 2017).

⁶¹ Economía y Negocios (2017): “Corte Suprema falló a favor del SII en el 63% de los juicios tributarios de últimos cinco años”, en línea <http://www.emol.com/noticias/Economia/2017/05/19/859033/Corte-Suprema-fallo-a-favor-del-SII-en-el-63-de-los-juicios-tributarios-de-ultimos-cinco-anos.html>. (Consultado el 25 de agosto de 2017)

⁶² ROCHA FAJARDO (2016) pp. 78-88.

Actualmente, el Tribunal Constitucional está dividido sobre esta materia, por lo que no ha sido posible llegar a un consenso respecto de si esta exclusión es inconstitucional en sus últimos fallos, existiendo resoluciones anteriores de ese tribunal en los dos sentidos⁶³.

4.7.DERECHO A QUE SE RESUELVA DENTRO DE UN PLAZO RAZONABLE

Determinar qué es un plazo razonable no ha sido una tarea fácil para nuestros tribunales, especialmente debido a que la nulidad procesal que ocasionó la delegación de la facultad de resolver las causas tributarias en primera instancia tuvo como consecuencia un retraso masivo en esos procesos⁶⁴.

Así, la Corte Suprema pronunciándose respecto de un proceso que se tramitó por 15 años, resolvió que “el lapso razonable para el juzgamiento es un concepto jurídico indeterminado desprovisto de delimitación legal, de modo que no obran requisitos concretos a revisar por este tribunal de casación y que le habiliten constatar la probable contravención del artículo 8° del citado tratado internacional, amén de no olvidar que un sector de la doctrina proclama su improcedencia en el ámbito de un recurso de derecho estricto como lo es el de casación”⁶⁵.

En otro caso, el máximo tribunal dictaminó que “el lapso de tiempo por el cual se ha extendido el presente proceso, 19 años, constituye una infracción al derecho a ser juzgado en un plazo razonable, circunstancia que impone a la judicatura ejercer el control a que se encuentra llamada, que en el caso de autos se manifiesta en verificar si la acción de cobro de tributos ha sido ejercida y mantenida dentro un plazo de tal naturaleza”⁶⁶. Tras esto dispuso que la “respuesta a esa problemática no puede ser otra que el procedimiento fue tramitado fuera de los plazos razonables para el ejercicio de la acción pertinente, lo que importa la prescripción de la misma”⁶⁷.

En relación con la duración de las auditorías, la aplicación de los plazos que estuvieron contemplados en el artículo 59 del Código Tributario fueron objeto de intensos conflictos entre la administración y los contribuyentes⁶⁸, lo que llevó a que se eliminara de estos plazos

⁶³ Sentencias Tribunal Constitucional rol N° 3.175-2016 y rol 3.220-2016. Sobre la sentencia del Tribunal Constitucional rol N° 2529, que consideró inconstitucional la comentada disposición ver Larraín Villanueva, Florencia (2016): “Debido proceso y justicia tributaria: algunos comentarios a la luz de la sentencia del Tribunal Constitucional rol N° 2529”, *Sentencias Destacadas 2015* pp. 293-305.

⁶⁴ El Mercurio (2008). “Tras fallo de la Suprema mil causas tributarias podrían ser anuladas”. Disponible en <<http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=48369>>.

⁶⁵ *Margarita Fano Ruiz con SII* (2017): Corte Suprema, (casación en el fondo), rol N° 37.597–2015.

⁶⁶ *Fernando Echavarri Borssotto con Fisco* (2017): Corte Suprema, 10 de enero de 2017 (casación en el fondo), rol N° 15.929–2016.

⁶⁷ *Fernando Echavarri Borssotto con Fisco* (2017): Corte Suprema, 10 de enero de 2017 (casación en el fondo), rol N° 15.929–2016.

⁶⁸ *Salmones Camanchaca S.A. con SII* (2015): Corte Suprema, 5 de abril de 2016 (casación en el fondo), rol N° 27.330–2014 y *Maquinarias Lillo Limitada con SII* (2015): Corte Suprema, 29 de diciembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 1.115-2015.

la palabra fatal, y que se cambiase la ubicación de algunas de las normas que restringen la duración de las auditorías de las devoluciones de impuestos⁶⁹.

Evidentemente, al mantenerse los plazos, su cumplimiento debería tener alguna consecuencia, por lo que no parece que la polémica termine con la modificación legal.

4.8. QUE EL JUEZ O TRIBUNAL U ÓRGANO COMPETENTE SEA INDEPENDIENTE E IMPARCIAL, Y FUERA ESTABLECIDO CON ANTERIORIDAD POR LA LEY

Tras el problema de las delegaciones de la facultad de resolver las causas tributarias en primera instancia⁷⁰, y la creación de los tribunales tributarios y aduaneros por la Ley N° 20.322⁷¹, esta garantía se ha respetado, y solamente se deberían presentar casos que se puedan resolver utilizando las reglas sobre impuncias y recusaciones.

La gran deuda nacional en esta materia se encuentra en el procedimiento de cobro de los tributos, en el que el Servicio de Tesorerías aún es juez y parte.

4.9. DERECHO A IMPUGNAR LO RESUELTO O DERECHO AL RECURSO, LO QUE IMPLICA LA POSIBILIDAD DE REVISIÓN DE LO DECIDIDO POR UNA INSTANCIA SUPERIOR IGUALMENTE IMPARCIAL Y OBJETIVA

Este derecho, que se traduce en la doble instancia, ha estado garantizado en el Código Tributario, por lo que esta garantía ha sido adecuadamente protegida por el legislador nacional.

5. LA APLICACIÓN DE OTROS PRINCIPIOS QUE INFORMAN LA ACTIVIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN Y LA JUDICATURA

A continuación, revisaremos brevemente la aplicación práctica de algunos principios que deben informar la actuación de la administración fiscal y las resoluciones de los tribunales que no se relacionan con el debido proceso.

5.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

En un sentido amplio y referido a materias fiscales, el principio de legalidad comprende al menos la reserva legal de los tributos, y el sometimiento del actuar de la administración tributaria a la ley, o juridicidad de la actuación de la autoridad.

La Corte Suprema ha explicado que este principio, “como garantía para los administrados se traduce en que no puede establecerse ningún tributo o carga impositiva sino por medio de una ley dictada previamente y que lo haga en forma expresa, tiene como contrapartida que los contribuyentes no pueden pretender sustraer un hecho gravado o afecto a un impuesto determinado, o acogerse a un régimen tributario más beneficioso, mediante la aplicación analógica o interpretación extensiva de las leyes que establecen una exención total

⁶⁹ Ahora está contemplado en el artículo 97 inciso final de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

⁷⁰ MASBERNAT MUÑOZ, Patricio (2010): “Sentencias recientes en materia tributaria” *Revista Ius et Praxis*, Año 16, N° 1, pp. 467-482.

⁷¹ La Ley N° 20.322, se publicó en el Diario Oficial el 27 de enero de 2009.

o parcial de la carga impositiva para un hecho, actividad u operación diversa”⁷², y entre otras consideraciones, “implica que los gravámenes deben hallarse condicionados y regulados, en todos sus aspectos sustanciales, por una ley”⁷³.

Recientemente la Corte Suprema resolvió que en los casos en los que se solicita el reintegro de tributos devueltos, sin que se haya acreditado que exista dolo, no es lícito imponer la sanción contemplada en el 97 artículo N° 11 del Código Tributario, debido a que “las multas que la ley tributaria asigna emanan de la potestad sancionatoria del Estado, y como tales han de ser impuestas con estricta sujeción a la legalidad. En esas condiciones, si se han ceñido a las disposiciones de la Ley de Impuesto a la Renta, pero se efectuó la devolución improcedente que motivó esta contienda, y es ella la que regula su restitución y se remite expresamente a la normativa general tributaria para determinar las conductas a reprimir específicamente, no puede elucidarse que el reintegro en comento, y cuya configuración escapa a las acciones descritas en el artículo 97, N° 4°, del estatuto del ramo, deba también castigarse con fórmulas extrañas a esta compilación”⁷⁴.

5.2.PRINCIPIO DE IGUALDAD DE LAS PARTES

Desde que se dictó la Ley N° 20.322 “se reconoce al Servicio de Impuestos Internos la calidad de «parte», con derechos, obligaciones y cargas, en todos los procesos que se generen a causa de una reclamación tributaria”⁷⁵.

Lo anterior corrigió muchos errores que se cometían al creer que, debido a que en el antiguo procedimiento tributario el Servicio de Impuestos Internos no tenía la calidad de parte, porque actuaba como juez, y, consecuentemente, no tenía cargas procesales, estaba eximido de acreditar los hechos sobre los que sustentaba sus actos administrativos, conclusión que, evidentemente, es errónea⁷⁶, considerando que la igualdad procesal es esencial a un debido proceso⁷⁷ y la ley no ha dispuesto privilegios procesales para la administración fiscal respecto de la prueba⁷⁸.

⁷² *Cooperativa Agrícola Control Pisquero de Elqui y Limari Ltda. con SII* (2015): Corte Suprema, 1 de octubre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 22.980-2014.

⁷³ *Cooperativa Agrícola Control Pisquero de Elqui y Limari Ltda. con SII* (2015): Corte Suprema, 1 de octubre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 22.980-2014.

⁷⁴ *Constructora FV Ltda. con SII* (2017): Corte Suprema, 8 de agosto de 2017 (casación en el fondo), rol N° 19.287-2016.

⁷⁵ Mensaje del Ejecutivo, Historia de la Ley N° 20.322 p. 7.

⁷⁶ VERGARA QUEZADA (2015 B) “¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión?”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 14, pp. 222-224.

⁷⁷ ROMERO SEGUEL, (2012): *Los principios inspiradores del Código Procesal Civil* (material para curso del Instituto Chileno de Derecho Procesal e Instituto de Estudios Judiciales) 16-17. Disponible en <http://www.iej.cl/sitio/wp-content/uploads/2012/09/PrincipiosyreglasgeneralesCPC.pdf>. (Consultado el 25 de agosto de 2017).

⁷⁸ Existen algunos privilegios procesales contemplados en favor de la administración fiscal, particularmente, los artículos 132 y 186 del Código Tributario excluyen la absolucón de posiciones. Igualmente no se contemplan cauciones ni consignaciones de dinero de parte de la administración para que el juez decreta medidas prejudiciales precautorias o para confeccionar compulsas y puede modificar el tribunal al que se debe

A pesar del cambio en la ley, estos errores continuaron, por lo que la Corte Suprema ha debido realizar esfuerzos con el propósito de corregirlos.

De esta forma, el máximo tribunal ha resuelto que los dichos de los funcionarios de la administración fiscal carecen de una presunción de veracidad, debido a que “los referidos fiscalizadores [del Servicio de Impuestos Internos] revisten el carácter asignado respecto de hechos que aprecien en su carácter de ejecutores de la revisión en terreno de las actividades económicas de los contribuyentes, tendientes a cautelar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de estos, mas no es posible extender tal calidad [de ministro de fe], con el subsecuente efecto de verdad procesal de sus dichos, a apreciaciones como las vertidas en autos en el informe invocado, que son producto del análisis de diversos elementos de juicio conforme a los cuales se expone una tesis que ampara el ejercicio de la pretensión tributaria, configurando una visión de parte a la que se oponen los intereses del contribuyente y que consideraciones de debido proceso imponen respetar”⁷⁹.

Al existir igualdad entre las partes, en el contencioso-administrativo se rige por las normas generales de prueba, y aplica “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, y, otra, que acoge el criterio conforme al cual debe examinarse la naturaleza de los hechos a probarse, diferenciando entre hechos constitutivos, por una parte, y, por otra, los impeditivos, modificativos y extintivos”⁸⁰.

Por lo mismo, en el caso de las tasaciones es el Servicio de Impuestos Internos el que esta compelido a acreditar el valor corriente en plaza debido a que “el legislador exige al ente fiscalizador la realización de una actividad concreta destinada a establecer cuál es el valor del bien mueble enajenado y para ello da parámetros objetivos que permiten establecerlo, como lo son el precio corriente de plaza o el que normalmente se cobra en convenciones de similar naturaleza, atendidas las circunstancias en que se realiza la operación... tampoco resulta acertado lo concluido por los jueces de fondo, en orden a que es el contribuyente quien debe probar ante el ente fiscalizador que el valor fijado en el acto o contrato corresponde al valor corriente de plaza o al que normalmente se cobra en operaciones de similar naturaleza”⁸¹.

recurrir al cambiar la jurisdicción de la unidad que resolverá en el caso del artículo 59 inciso cuarto del Código Tributario.

⁷⁹ *Daniela Rita Konow Hott con SII* (2013): Corte Suprema, 23 de octubre de 2013 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 844-2013.

⁸⁰ *Nespresso Chile S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 17 de marzo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 3.319-2015.

⁸¹ *Maderas Cóndor S.A. con SII* (2012): Corte Suprema, 30 de julio de 2012 (casación en el fondo), rol N° 3088-2010.

5.3. PRINCIPIO DE PROTECCIÓN DE LA CONFIANZA LEGÍTIMA

La seguridad o certeza jurídica ha sido definida por la doctrina como “la situación psicológica de la persona que, en cuanto sujeto activo y pasivo de relaciones sociales, conoce el ordenamiento objetivo que debe cumplir, sabe que este sistema normativo es generalmente observado y confía en que así continuará siéndolo”⁸².

Tal como se explicó en el número anterior de esta revista⁸³, la seguridad jurídica o certeza legítima, es una de las finalidades del derecho. Sobre ella, se ha dicho que “es un valor esencial de la convivencia pacífica, sea nacional o internacionalmente entendida. Énfasis cabe hacer, por ende, en que la globalización de las relaciones políticas y socioeconómicas requiere llegar a umbrales preponderantes de esa seguridad o certeza”⁸⁴.

La doctrina más autorizada ha señalado que el “principio de confianza legítima se deduce desde los principios constitucionales de Estado de Derecho (arts. 5, 6 y 7 CPR) y de seguridad jurídica (art. 19 N° 26 CPR). En virtud de él se entiende que existirá una permanencia en la regulación y aplicación del ordenamiento jurídico. Se encuentra muy vinculado a la doctrina iusprivatista de los actos propios, de alcance más bien procesal, y aplicable a las partes del pleito, sean estas públicas o privadas”⁸⁵.

La relación con la doctrina de los actos propios ha quedado patente en los fallos de nuestra Corte Suprema, que ha resuelto ella “impide jurídicamente el que una persona afirme o niegue la existencia de un hecho determinado, en virtud de haber antes ejecutado un acto, hecho una afirmación o formulado una negativa en el sentido precisamente opuesto, pues de acuerdo a este principio, nadie puede contradecir lo dicho o hecho por él mismo, con perjuicio de un tercero. De esta manera, los actos propios encuadran el derecho de los litigantes, de forma que no puedan pretender que cuando han reclamado o negado la aplicación de una determinada regla en beneficio propio, puedan aprovechar instrumentalmente la calidad ya negada precedentemente, con perjuicio de los derechos de su contraparte”⁸⁶, por lo que el máximo tribunal resolvió que si la administración fiscal otorgó una ampliación de un plazo, a pesar que estaba vencido, ella debía esperar durante el nuevo término para recibir la documentación, que debía ser analizada por la autoridad.

⁸² CEA EGAÑA, José Luis (2012): *Derecho constitucional chileno* (Santiago, 2ª ed., Ediciones UC) Tomo II, pp. 626

⁸³ VILLAMÁN RODRÍGUEZ, Francisca (2017): “La deuda histórica con los principios superiores de la tributación”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción* pp. 35-45.

⁸⁴ Cea EGAÑA (2012) Tomo II, pp. 625.

⁸⁵ BERMÚDEZ SOTO, Jorge. (2005): “El principio de confianza legítima en la actuación de la administración como límite a la potestad invalidatoria”, *Revista de derecho*, Universidad de Valdivia, Vol. 18 N° 2: pp. 83-105.

⁸⁶ *Saúl Tarque Vega con SII* (2017): Corte Suprema, 11 de mayo de 2017 (casación en el fondo), rol 8.047-2017.

Ejemplos de la aplicación de esta materia los podemos encontrar incluso respecto del mismo procedimiento contencioso-administrativo fiscal, al ver que se ha resuelto que “no resulta ajustado a derecho señalar que el reclamo fue deducido de manera extemporánea, desde que el contribuyente se asiló en un pronunciamiento emanado de la propia autoridad administrativa –la liquidación reclamada–, por lo que cobra vital importancia lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario, ya que el contribuyente se ajustó de buena fe a la interpretación entregada a éste por el Servicio de Impuestos Internos”⁸⁷, lo que demuestra que las exigencias que nuestra ley impone sobre la administración de ajustar sus actuaciones a estos principios, recogidos en nuestra legislación, tienen efectos de una importancia que no puede ser exagerada.

En materia de derecho público, la obligatoriedad de reconocer los actos previos se extiende a los diferentes entes públicos, por ello, la Corte Suprema ha dictaminado que “no puede desconocer el Servicio de Impuestos Internos la actuación de otro órgano de la administración pública, que se ha verificado dentro del ámbito de su competencia, reconocida por aquél como se ha dicho, y de lo que dio, además, su aprobación, ni aún a pretexto que la facultad para otorgar esta última está derogada y conforme a ello entienda que puede ejercer su labor fiscalizadora o revisora, y tampoco puede en uso de esta última, alterar el acto administrativo de Aduana fundado en la existencia de una aplicación errónea de la ley donde se establece el beneficio tributario de que se trata por errónea calificación de los hechos, esto es, al considerarse exportación lo que no era en su concepto, porque dicho acto ya había originado derechos para el contribuyente y, además, éstos habían ingresado a su patrimonio”⁸⁸.

También ha establecido el máximo tribunal que “del ente fiscal se ha de esperar en su actuación un comportamiento coherente, por lo cual no es posible que éste, sin una razón debidamente motivada, pueda ignorar sus propias actuaciones pasadas, que en el caso de acto no sólo dice relación con la obrado en relación a la misma corporación en el año tributario inmediatamente anterior, pues ello supone un actuar incompatible con la confianza que, en virtud de sus actos anteriores, ha creado en el contribuyente. Al respecto la denominada teoría de los actos propios, de acuerdo con los postulados de Enneccerus y Nipperdey, sanciona como inadmisibles la conducta contradictoria interpretada objetivamente, siendo la buena fe objetiva la que se ve lesionada por una conducta incoherente. Este principio, que ha sido acogido para la decisión de numerosos juicios, tanto en materia de Derecho Privado como de Derecho Público, si bien no impide que se deje sin efecto un acto nulo en su origen, sin perjuicio de las limitaciones que en cuanto a la nulidad civil establecen los artículos 1683 y 1685 del Código Civil, determina que todo cambio ha de encontrarse debidamente justificado, debiendo insistirse que, en el caso de organismos del Estado, la ausencia de

⁸⁷ *José Óscar Mariano Zenteno Flores con SII* (2014): Corte Suprema, 11 de noviembre de 2014 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 16.350-2013.

⁸⁸ *Compañía Minera El Indio con SII* (1999): Corte Suprema, 14 de septiembre de 1999 (casación en el fondo) rol N° 3.453-1997.

justificación determinaría una abierta transgresión de la garantía constitucional de la igualdad”⁸⁹.

Por ello, los actos de la administración generan la confianza que se actuará de forma similar en circunstancias semejantes, lo que hace tan importantes a los precedentes, que suelen estar expresados en las interpretaciones administrativas, que son obligatorias para los miembros de la administración, lo que debería resultar en una actuación coherente de la administración, y exige anunciar previamente el cambio de criterio⁹⁰.

Como lo ha destacado la doctrina más autorizada, los principios aplicables a la actividad del estado son una fuente regulatoria, por lo mismo, vinculan a la administración fiscal, y el juez es llamado a hacer respetar el cumplimiento del mandato de una actuación coherente, revisando que el actuar de la autoridad se someta a este y los demás principios.⁹¹ Es posible encontrar ejemplos de aplicación del principio de protección de la confianza legítima, tanto en materia de delitos tributarios como respecto de cobros de impuestos.

En la famosa sentencia del caso de los bonos de los jugadores de un equipo de futbol, la Corte de Apelaciones de Santiago recordó a la administración fiscal que sus acciones provocaban confianza legítima en los contribuyentes, y resolvió que “tanto la doctrina y la jurisprudencia, así como la práctica fiscalizadora, han admitido que las figuras descritas en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario contemplan diversos grados de reproche, según se desprenda de los antecedentes de cada situación en particular; en algunos casos sólo calificarán como un comportamiento malicioso susceptible de un juzgamiento infraccional en los tribunales tributarios, pero que no es de un naturaleza tal en sus motivaciones e implementación, que permitan calificar esa conducta como delito tributario”⁹².

Por su parte, la Corte Suprema ha resuelto que “un supuesto error del ente administrativo no puede acarrearle consecuencias perjudiciales, ya que ha actuado de buena fe y en la confianza legítima que la información proporcionada era fidedigna y ajustada a la realidad y normas legales. Las correcciones que el Servicio realice sólo deben regir para el futuro, máxime si la aplicación retroactiva de ellas le causa grave perjuicio”⁹³.

En relación con el efecto retroactivo de cambios de criterio favorables al contribuyente el máximo tribunal ha resuelto que incluso “cuando las pérdidas declaradas por el contribuyente tengan su origen en períodos tributarios previos a la fecha de la modificación en comento y las utilidades hayan sido retenidas en años anteriores, su tratamiento tributario

⁸⁹ *Corporación Sanatorio Alemán con SII* (2015): Corte Suprema, 12 de enero de 2015 (casación en el fondo), rol N° 11.884-2014.

⁹⁰ BERMÚDEZ SOTO (2014) pp. 110-120 y Vergara Quezada (2016 C) pp. 376-379.

⁹¹ BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2017): “El principio de protección de la confianza legítima como fundamento y límites a la actuación de la Administración del Estado”, en FERRARA BÓRQUEZ, Juan Carlos et al. (ed.) *Doctrina y enseñanza del derecho administrativo chileno: Estudios en homenaje a Pedro Pierry Arrau* (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso) pp. 224-225

⁹² *Gabriel Artiguez Magna y otros querellante SII* (2006): Corte de Apelaciones de Santiago, 24 de enero de 2006 (apelación), rol 31.435-2005.

⁹³ *Ramón Prieto Trespalacios con Servicio de Impuestos Internos* (2013): Corte Suprema, 01 de octubre de 2013 (recurso de casación en el fondo contra reclamo tributario), rol N° 734-2013.

igualmente puede ajustarse a la nueva interpretación administrativa, a elección del obligado por el impuesto, previa rectificación de sus registros contables y declaraciones de impuesto a la renta. Así, no es procedente modificar la pérdida de los ejercicios anteriores de la reclamante, pues se ajustó a una interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección del Servicio, siendo aplicable, en su favor el principio de buena fe contemplado en el artículo 26 del Código Tributario⁹⁴.

En materia interpretativa esto se relaciona con la buena fe y tiene dos consecuencias derivadas de los artículos 26 del Código Tributario y 52 de la Ley N° 19.880, no es posible aplicar de manera retroactiva nuevos criterios desfavorables a los contribuyentes, pero los cambios de criterio favorables al contribuyente tienen efecto retroactivo.

Así, se ha resuelto que “si bien del tenor del referido Oficio 549 del año 2008, aparece claramente cual es el criterio del Servicio de Impuestos Internos en materia de impuesto a la renta respecto de las cooperativas, sin tratar específicamente la situación de los cooperados, ello no obsta a que éstos, contribuyentes del referido impuesto y destinatarios de los excedentes, se hayan acogido de buena fe a lo que en dicho oficio se señala, pues el hecho que el Servicio de Impuestos Internos califique tales excedentes como ingresos no renta repercute en su propia situación y torna comprensible que los socios o cooperados los registren como ingresos no tributables con el impuesto a la renta⁹⁵”.

Un ejemplo del efecto retroactivo favorable fue el cambio de criterio en materia del impuesto sobre timbres y estampillas, respecto del cual se admitió que la solicitud de devolución de impuestos podía ser presentada a partir de la modificación del criterio respectivo⁹⁶.

Recientemente, la práctica profesional se ha visto impactada por actuaciones que se desvían de estos principios, que se traducen en requerimientos que presumen la mala fe o creen en alguna especie de presunción general de fraude, que se traduce, entre otros, en el alegato que para rebajar cualquier gasto se debe acreditar la legítima razón de negocios, lo que está ocasionando un alto nivel de litigiosidad en inseguridad jurídica que, al final del día, termina impactando la inversión⁹⁷ si no existen controles internos de la administración respecto de la aplicación de sus propios criterios⁹⁸.

5.4. PRINCIPIO NON BIS IN IDEM

Aplicar este principio, como perfectamente lo comprendió el tribunal que dictó la sentencia que se transcribe en el siguiente párrafo, se traduce en que no se debe sancionar dos o más veces a alguien por un mismo hecho y no se debe ponderar en más de una ocasión una misma circunstancia en perjuicio del imputado.

⁹⁴ *Inversiones La Estrella S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 29 de diciembre de 2016 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 11.573-2015.

⁹⁵ *Sociedad Agrícola Colico Ltda. con SII* (2014): Corte Suprema, 26 de junio de 2014 (casación en el fondo), rol 5.669-2013.

⁹⁶ Oficio N° 2.573, de 2009.

⁹⁷ VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2017) pp. 35-45.

⁹⁸ La legítima razón de negocios exclusivamente es un requisito para que no proceda la facultad de tasar un aporte conforme al artículo 64 del Código Tributario. Oficio N° 857, de 2008.

Por ello, considerando que los delitos tributarios contemplados en el artículo 97 del Código Tributario contienen una serie de reiteraciones, al describir ciertas conductas como parte del tipo y como agravantes, el “haber utilizado para la comisión de los ilícitos asesoría tributaria, documentación falsa, fraudulenta o adulterada, será desestimada, en atención a la plena vigencia del ‘principio del *non bis in ídem*’ contenido en el artículo 63 del Código Penal, que impide el efecto de aumentar las sanciones, considerando circunstancias agravantes que en sí mismas constituyan un delito especialmente penado por la ley, o que ésta haya expresado al describirlo o penarlo y, de aquellas que sean de tal manera inherentes al ilícito que sin su concurrencia no puedan cometerse, cuyo es el caso, que se presentaría para las figuras del artículo 97 N°4 inciso 1° y final del Código Tributario, principio, que a juicio del Tribunal, se hace plenamente aplicable en este punto, por expreso reenvío del artículo 2 del Código Tributario”⁹⁹.

5.5.DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE DURANTE LA RECOPIACIÓN DE ANTECEDENTES

La doctrina ha resaltado que uno de los elementos del debido proceso es que los dictámenes de los peritos sean imparciales, debido a que ellos no se limitan a relatar hechos, sino que emiten juicios, además, en nuestro sistema jurídico el perito tiene el deber de ser imparcial¹⁰⁰.

Por lo mismo, el Tribunal Constitucional resolvió que los funcionarios del SII no son peritos, precisamente por su falta de independencia. Así, sostuvo que “el informe contable aludido se emite en el marco de una investigación administrativa de un delito tributario, sin conocimiento ni audiencia del futuro inculpado, transgrediendo el derecho a ser informado de una imputación penal, a disponer del tiempo razonable para construir la defensa y los medios de prueba adecuados y a confrontar las pruebas; todo lo cual priva de racionalidad y justicia a la investigación administrativa y se comunica al procedimiento judicial que le sigue y la incorpora como medio de prueba. Y en el mismo sentido, el documento producto de la investigación al que se atribuye la condición de peritaje, peca de similar insuficiencia, en cuanto deriva de un funcionario dependiente del único órgano facultado para ejercer la acción penal, que carece, por ende, de imparcialidad, no desvirtuando la condición de ser un instrumento emanado de la propia parte querellante”¹⁰¹.

La sentencia anterior no es importante solamente debido al pronunciamiento sobre los peritos, sino que, además, resalta las normas del debido proceso administrativo durante la recopilación de antecedentes.

Al respecto, es posible indicar que no parece existir evidencia que la administración fiscal se someta a las obligaciones que implican cumplir con estas garantías, lo que podría viciar la prueba obtenida en esa sede.

⁹⁹ Sentencia 8° J. Garantía de Santiago, RUC 1400637392-6, RIT O-6873-2014, de 7-1-2017.

¹⁰⁰ AGUIRREZABAL GRÜNSTEIN, Maite (2011): “La imparcialidad del dictamen pericial como elemento del debido proceso”, *Revista Chilena de Derecho*, N° 38(2), pp. 371-378.

¹⁰¹ Sentencia Tribunal Constitucional rol N° 1.718.

Por ejemplo, si administración fiscal examina testigos dentro del proceso de recopilación de antecedentes, y lo hace sin cumplir con el principio de confrontación, viciaría esa prueba¹⁰².

5.6.DERECHO A NO INCULPARSE EN SEDE ADMINISTRATIVA

Nuestros tribunales superiores de justicia han resuelto que el derecho a guardar silencio se extiende a la sede administrativa, por lo mismo, no es lícito buscar la aplicación de la sanción del artículo 97 N° 15 del Código Tributario si se ejerce ese derecho.

Así, se ha resuelto que “en lo que dice con la obligación contenida en el artículo 34 del Código Tributario, no cabe sino coincidir con los fundamentos del reclamo, puesto que es del todo evidente que en el caso sub lite, la declaración bajo juramento ante el Servicio de Impuestos Internos, podría ser usada en su contra en sede penal, lo que a juicio de estos sentenciadores es suficiente para desestimar el incumplimiento de la referida obligación, dado que colisiona con su derecho a guardar silencio y con su derecho a no declarar bajo juramento en caso de consentir en hacerlo”¹⁰³.

En el mismo sentido en la sentencia comentada se dictaminó que “en cuanto a la obligación contenida en el artículo 60 inciso penúltimo del Código Tributario, estos sentenciadores también concuerdan con la pretensión del reclamante en cuanto a que no puede estimarse en su caso que ha infringido dicha obligación Javier Said Handai, al concurrir a la citación del Servicio de Impuestos Internos en su calidad de representante legal de la sociedad Inversiones Newport Limitada y sostener que se remitía a lo declarado ante el Ministerio Público con fecha 26 de junio de 2015, - cuya copia se agregó a fojas 75- no hizo sino uso de su garantía de no prestar bajo juramento una nueva declaración que pudiese eventualmente servir de antecedentes para incriminarlo en la causa penal incoada en virtud de los hechos para el cual ha sido requerido”¹⁰⁴.

Esta jurisprudencia ha sido uniforme en nuestras cortes, que han descartado de plano que una persona esté obligada a incriminarse en sede administrativa¹⁰⁵.

5.7.PRESUNCIONES DE INOCENCIA Y BUENA FE Y LA PRUEBA DE LA MALICIA

Dos pilares fundamentales del derecho nacional son la presunción de inocencia y la presunción de buena fe, que tienen como consecuencia natural que quien trata de aplicar una norma que contempla el actuar de mala fe o el dolo como supuesto de hecho, debe acreditar que el actuar se aparta de la norma, que es la buena fe y la inocencia.

¹⁰² DUCE J, Mauricio. (2014): “Derecho a confrontación y uso de declaraciones emitidas en un juicio previo anulado”, *Política criminal*, Vol. 9(17), pp. 118-146.

¹⁰³ *Inversiones Newport Limitada con SII* (2016): Corte de Apelaciones de Santiago (apelación), rol N° 141-2016 (confirmada SCS rol N° 45.843-2016).

¹⁰⁴ *Inversiones Newport Limitada con SII* (2016): Corte de Apelaciones de Santiago (apelación), rol N° 141-2016 (confirmada SCS rol N° 45.843-2016).

¹⁰⁵ *Carmen Valdivielso Almarza con SII* (2016): Corte de Apelaciones de Santiago, 8 de abril de 2016 (apelación), rol N° 28-2016 (confirmada SCS rol N° 21.746-2016) y *Cristóbal Larrain Barahona con SII* (2016): Corte de Apelaciones de Santiago (apelación), rol N° 269-2015 (confirmada SCS rol N° 46.464-2016).

Por lo mismo, la Corte Suprema ha resuelto que el Servicio de Impuestos Internos debe probar la malicia, porque “es inadmisibles para establecer una responsabilidad derivada del ejercicio del derecho administrativo sancionador, como se pretende en la presente causa para la aplicación de una multa prevista para un delito tributario respecto de la cual la carga probatoria para demostrar la existencia del hecho punible y la culpabilidad del imputado le corresponde necesariamente al acusador, como debe ser en un debate de la connotación aludida en que se presume la inocencia del denunciado y que para incriminarle se requiere la convicción de condena que se exige en ese ámbito”¹⁰⁶.

En el mismo sentido, el máximo tribunal ha resuelto que “lo malicioso de la falsedad de la declaración debe ser acreditado por el Servicio aludido, pues entender lo contrario significaría presumir la mala fe y dar al artículo 21 del Código Tributario el alcance de una presunción legal de dolo que no contiene y que, en todo caso, está controvertida por la presunción de inocencia y “de no culpabilidad”¹⁰⁷.

También ha resuelto el supremo tribunal que “incluso de prescindir de esos razonamientos del fallo, no necesariamente debe llegar a concluirse entonces, a contrario sensu, que los servicios de transporte y otros de que dan cuenta las facturas materialmente falsas, no fueron realmente prestados y que de ello estaba consciente el contribuyente denunciado, manteniéndose entonces la falta de acreditación por parte del Servicio de dichas circunstancias, como pesaba a su parte en este procedimiento sancionatorio”¹⁰⁸.

En materia de prescripción, la Corte Suprema ha dictaminado que “el elemento malicia ‘que se concreta en lo malicioso de la falsedad de la declaración, debe ser acreditado por el Servicio de Impuestos Internos ... Que el deber procesal que corresponde al fiscalizador no se satisface con la mera declaración de no presentar declaración, sino que se transforma aquí en la obligación de imputar y demostrar la malicia, sin perjuicio del derecho del contribuyente de aportar la prueba que estime pertinente en aval de su teoría, pero su indiferencia en ese sentido no le puede acarrear ningún perjuicio’ (SCS Rol N° 32.330-14 de 3 de diciembre de 2015 y Rol N° 29.689-14 de 7 de diciembre de 2015)”¹⁰⁹.

Así, la apreciación de la existencia de malicia, que en definitiva será resuelta por el juez, dependerá de la apreciación de la prueba, y al no presumirse la malicia, el contribuyente no debe probar que está de buena fe, por lo que se ha dictaminado que “no se logra apreciar la contravención del artículo 21 del Código Tributario, desde que lo que realmente se reprocha es la valoración que de las probanzas hicieron los jueces de la instancia al concluir por una parte, que no se señalaron en las liquidaciones reclamadas antecedentes reales que permitieran establecer con claridad la malicia imputada por el fiscalizador al contribuyente

¹⁰⁶ *Doble Vía Publicidad Ltda. con SII* (2015): Corte Suprema, 30 de marzo de 2015 (casación en el fondo), rol N° 16.694-2014.

¹⁰⁷ *Comercial Mas Luz Ltda. con SII* (2014): Corte Suprema, 10 de diciembre de 2014 (casación en el fondo), rol N° 1.805-2014.

¹⁰⁸ *Wilson Alejandro Ramos Santa María con SII* (2016): Corte Suprema, 1° de julio de 2016 (casación en el fondo), rol N° 10.241-2015.

¹⁰⁹ *Secundino Ibacache Espinoza con SII* (2016): Corte Suprema, 22 de marzo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 3.364-2015.

y por otro lado en la insuficiencia de antecedentes para efectuar la calificación que autoriza ampliar de tres a seis años el plazo de prescripción¹¹⁰.

5.8.PRINCIPIO DE IMPARCIALIDAD

Otro de los principios que debe ser acatado al ejercer cualquier facultad pública es el de imparcialidad, que impone una obligación sobre todos los integrantes de la administración fiscal de “actuar con objetividad tanto en la sustanciación del procedimiento como en las decisiones que adopte”¹¹¹.

El Servicio de Impuestos Internos no es ajeno a esta obligación, como queda en evidencia al examinar, que recuerda a los funcionarios que deben dar “cumplimiento a los principios de celeridad, economía procedimental, imparcialidad, no formalización, entre otros, establecidos en la Ley N° 19.880, que fija los Procedimientos Administrativos que rigen los actos de los Órganos de la Administración del Estado”¹¹².

Por su parte, la Contraloría General de la República ha dictaminado que “las autoridades y los funcionarios del SII están obligados a observar el principio de imparcialidad consagrado en el artículo 11 de la ley N° 19.880, conforme al cual, tanto en la substanciación de sus procedimientos como en las resoluciones que adopten, han de actuar con objetividad y respetar el principio de probidad, el que, a su vez, les impone la obligación de emplear medios idóneos de diagnóstico, decisión y control, según lo ordena el artículo 53 de la ley N° 18.575”¹¹³.

Un ejemplo de violación a este principio es la inclusión por parte de los funcionarios de calificaciones personales de los hechos, es decir, cuando para realizarlas se apartan de las instrucciones oficiales o de la ley. Otro ejemplo es la inclusión de hechos que no están acreditados en el procedimiento administrativo.

Es importante destacar que, al ser un elemento esencial de todo procedimiento administrativo, el abandono del deber de imparcialidad no es salvable posteriormente, por lo que el vicio debe ser corregido, aunque no fuera alegado por el afectado¹¹⁴. Ello se explica porque validar actuaciones que no se conformen con el principio de imparcialidad abren las puertas a un problema extremadamente grave, la corrupción.

Lo dicho ocurre debido a algo muy simple: el actuar arbitrario es un presupuesto necesario para el actuar ilícito, ya que, para favorecer ilegítimamente a alguien, es necesario que la posibilidad de perjudicarlo de forma arbitraria sea al menos plausible. Por lo mismo, si los controles administrativos internos (recursos administrativos) y externos (contencioso-

¹¹⁰ *Artimed S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 13 de enero de 2016 (casación en el fondo), rol N° 13.359-2014.

¹¹¹ BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2014): *Derecho administrativo general* (Santiago, 3° ed., Legal Publishing – Thomson Reuters) p. 187.

¹¹² Circular N° 50, de 2016, Título II N° 2.

¹¹³ Dictamen N° 14.000, de 2017.

¹¹⁴ SOTO VELASCO (2017) pp. 329-332 y 342-343.

administrativo) del acto no consideran que el abandono del deber de imparcialidad sea un vicio insalvable, se abren las puertas para la corrupción¹¹⁵.

En la experiencia profesional reciente, es posible agregar que cada vez es más común, por lo mismo más alarmante, constatar violaciones a este principio, consistentes en la imputación de manifestaciones de la mala fe, por ejemplo, imputando abiertamente propósitos elusivos, o usando equivalentes como señalar que no existe un propósito de negocios¹¹⁶, lo que viola, adicionalmente, el antes comentado principio de la presunción de buena fe.

5.9.PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y RACIONALIDAD

Los poderes públicos deben actuar de forma racional y proporcional, ponderando y ejercicio de sus facultades a las circunstancias concretas¹¹⁷, por lo mismo, errores o incumplimientos que no tienen consecuencias relevantes, no son fundamento suficiente para determinadas actuaciones de la administración fiscal.

Un ejemplo de lo anterior lo podemos encontrar en un caso en el que el Servicio de Impuestos Internos asimilaba la imperfección de una declaración de impuestos a la no presentación de ella y a la malicia. Al respecto, se dictaminó que “la declaración fue oportunamente presentada solo se omitió una de sus partidas. La causa no se recibió a prueba, de manera que la prueba de la malicia no fue una cuestión especialmente ventilada en autos, bastando al tribunal la omisión para extender el plazo de prescripción. Tampoco se permitió al contribuyente aportar antecedentes de respaldo de sus aseveraciones, dada la falta de término probatorio”¹¹⁸, por ello, se rechazó la posición fiscal.

El principio de razonabilidad, igualmente, se relaciona con los cuestionamientos que pueda hacer el Servicio de Impuestos Internos que, por ejemplo, de no estar acreditados y corresponder simplemente a sospechas, ellos no son razonables, y el juez tributario y aduanero está compelido a controlar el acto respectivo.

¹¹⁵ A modo de ejemplo, se ha explicado que en España el sistema administrativo “permite a unos y otros (Estado, Comunidades Autónomas y Ayuntamientos) introducir toda clase de arbitrariedades y favoritismos, a cambio naturalmente de un precio: el tres, el cinco, el siete por ciento o Dios sabe qué...”. Ariño Ortiz, Gaspar (2009): *La financiación de los partidos políticos* (Madrid, Foro de la Sociedad Civil) p. 7.

¹¹⁶ Evidencia concreta de ello puede ser encontrada en las sentencias recaídas sobre las causas *Inmobiliaria Las Pataguas S.A. con SII* (2014): Corte de Apelaciones de Santiago, 22 de julio de 2014 (casación en el fondo) rol N° 7.682-2013, considerando tercero, confirmada por *Inmobiliaria Las Pataguas S.A. con SII* (2015): Corte Suprema, 18 de agosto de 2015 (casación en el fondo) rol N° 24.151-2014; *Comercial Caracol Limitada con SII* (2014): Corte Suprema, 30 de diciembre de 2014 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 5.566-2014; *Sociedad Inmobiliaria NL S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 4 de mayo de 2017 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 49.680- 2016; *Sociedad Administradora de Centros Comerciales SpA con SII* (2017): Corte Suprema, 10 de agosto de 2017 (casación en el fondo), rol N° 19.367-2016 y *Betlan Dos S.A. con Servicio de Impuestos Internos* (2017): Corte de Apelaciones de Concepción, 11 de agosto de 2017 (apelación), rol N° 23-2017. Esta última sentencia aún no está firme, existiendo un recurso en el Tribunal Constitucional.

¹¹⁷ ARNOLD, Rainer; MARTÍNEZ ESTAY, José Ignacio y ZÚÑIGA URBINA, Francisco (2012): “El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del tribunal constitucional”, *Estudios constitucionales*, 10(1), pp. 65-116.

¹¹⁸ *María del Carmen Larrain Vial con SII* (2015): Corte Suprema, 3 de diciembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 32.330-2014.

Así lo han resuelto nuestros tribunales, que ha señalado que “se ha demandado por los jueces la justificación de la razonabilidad del cuestionamiento formulado - aspecto no menor teniendo en consideración la carga que grava a la autoridad en cuanto a la necesidad de justificar y fundamentar sus decisiones, máxime si ellas afectan derechos de los gobernados- decidiendo que no fue demostrado, teniendo en consideración para ello aspectos eminentemente fácticos”¹¹⁹, lo que ha llevado a nuestra Corte Suprema resolver que la falta de razonabilidad de las impugnaciones del Servicio de Impuestos Internos “no es subsanada con la referencia que se efectúa al artículo 21 del Código Tributario, ya que dicha norma sólo determina la carga de la prueba que grava al contribuyente respecto de la veracidad de las operaciones cuestionadas, aspecto que supone que la impugnación previa que se formule sea cierta y determinada, reproche cuya ausencia es la que se destaca en el razonamiento del fallo atacado, al calificarlo de meras sospechas y que solo podrían dar pie a un retardo en la decisión de lo solicitado o una fiscalización más intensa, lo que no se demostró”¹²⁰.

6. EL DESARROLLO DE NUEVOS PRINCIPIOS QUE GARANTIZAN LOS DERECHOS DE LAS PERSONAS

Las garantías de las personas se van desarrollando a partir de la jurisprudencia, que establece nuevos principios a los que se debe adecuar el actuar administrativo. En materia del derecho sancionatorio, el derecho nacional ha visto nacer en los últimos años al principio del decaimiento del procedimiento administrativo sancionador¹²¹.

En esencia, este principio se desarrolla a partir del derecho a ser oído dentro de un plazo razonable, que obliga a una resolución oportuna de las materias conocidas por la administración, obligada a “observar los principios de responsabilidad, eficiencia, eficacia, coordinación, impulsión de oficio del procedimiento, impugnabilidad de los actos administrativos, control, probidad, transparencia y publicidad administrativas, y garantizará la debida autonomía de los grupos intermedios de la sociedad para cumplir sus propios fines específicos, respetando el derecho de las personas para realizar cualquier actividad económica en conformidad con la Constitución Política y las leyes”¹²².

Entonces, la tardanza administrativa indebida y exagerada atenta en contra de la seguridad jurídica, por lo que puede ocasionar la caducidad del procedimiento sancionatorio. De manera que esta demora excesiva se convierte en una manifestación de la voluntad de no perseverar en la imposición de la sanción, lo que produce el decaimiento del procedimiento sancionatorio.

¹¹⁹ *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.

¹²⁰ *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.

¹²¹ Cordero Vega (2015) Tomo II, pp. 1004-1009.

¹²² *Sistema Transmisión Del Sur S.A. con S.E.C.* (2010): Corte Suprema, 28 de enero de 2010 (apelación de protección), rol 7284-2009.

7. CONCLUSIÓN

La actividad de la administración fiscal no solo está regida por una serie de normas que la facultan para realizar determinadas actuaciones, además, ella debe someterse a una serie de principios que informan cómo debe ejercer aquellas facultades.

Los principios aplican de forma universal a todo el derecho, por lo que la administración fiscal no puede abstraerse de ellos, y el juez es quien ha sido llamado a controlar que el acto de la autoridad fiscal que contradiga estos principios esenciales, sea reformado o dejado sin efecto el acto infractor.

Por ello, no solo es importante el principio de legalidad y su corolario el principio de juridicidad, sino que toda otra serie de principios, como el debido proceso, que tal como examinamos, informa tanto al procedimiento administrativo como al proceso judicial, por lo que toda la actividad del Servicio de Impuestos Internos debe encuadrarse dentro de él, por lo que se deben respetar siempre varias garantías que derivan del debido proceso.

Así, producto de las garantías que otorga el debido proceso, el contribuyente tienen el derecho a ser oído, es decir, a pedir o plantear una pretensión ante la administración fiscal y al derecho efectivo de la tutela judicial; el derecho a ser notificado; el derecho a contestar; el derecho a ser recibido en una audiencia, la que debe ser bilateral en el caso de la audiencia judicial; el derecho a aportar pruebas, lo que tiene como corolario que ellas sean recibidas y examinadas; el derecho a una resolución fundada; el derecho a que se resuelva dentro de un plazo razonable el caso respectivo; el derecho a que el juez, tribunal u órgano competente sea independiente e imparcial, y haya sido establecido con anterioridad por la ley; el derecho a impugnar lo resuelto o derecho al recurso, lo que implica la posibilidad de revisión de lo decidido por una instancia superior igualmente imparcial y objetiva.

Estos derechos deben ser respetados en todo procedimiento administrativo, por ello, el contribuyente durante la recopilación de antecedentes tiene derecho a no inculparse, y en cualquier tipo de fiscalización el contribuyente tiene derecho a que se presuma que ha actuado de buena fe, lo que implica que no le puede ser exigido que acredite los hechos que excluyan que ha actuado de mala fe, porque eso es una forma encubierta de violar este derecho.

Pero otros principios informan, de la misma manera, la actividad del Servicio de Impuestos Internos, como el de igualdad de las partes, el principio de protección de la confianza legítima, el principio *non bis in idem* y los principios de proporcionalidad, imparcialidad y racionalidad, todos ellos deben guiar la actividad de la autoridad fiscal, para no viciar sus actos al apartarse de ellos.

8. BIBLIOGRAFÍA

AGUIRREZABAL GRÜNSTEIN, Maite (2011): “La imparcialidad del dictamen pericial como elemento del debido proceso”, *Revista Chilena de Derecho*, N° 38(2), pp. 371-378.

ALESSANDRI R., Arturo; SOMARRIVA U., Manuel y VODANOVIC H., Antonio (1988): *Tratado de derecho civil. Partes preliminar y general* (Santiago, 7ª ed., Editorial Jurídica de Chile) Tomo segundo.

ALLI ARANGUREN, Juan Cruz (2008): *Los paradigmas de la legalidad y la justicia en el derecho administrativo francés* (Pamplona, Universidad Pública de Navarra).

ARIÑO ORTIZ, Gaspar (2009): *La financiación de los partidos políticos* (Madrid, Foro de la Sociedad Civil).

ARNOLD, Rainer; MARTÍNEZ ESTAY, José Ignacio y ZÚÑIGA URBINA, Francisco (2012): “El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del tribunal constitucional”, *Estudios constitucionales*, 10(1), pp. 65-116.

AYLWIN AZÓCAR, Patricio (1962): *Derecho administrativo* (Santiago, Editorial Universitaria) Tomo II.

BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2017): “El principio de protección de la confianza legítima como fundamento y límites a la actuación de la Administración del Estado”, en FERRARA BÓRQUEZ, Juan Carlos *et al.* (ed.) *Doctrina y enseñanza del derecho administrativo chileno: Estudios en homenaje a Pedro Pierry Arrau* (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso) pp. 223-239.

BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2014): *Derecho administrativo general* (Santiago, 3ª ed., Legal Publishing Thomson Reuters).

BERMÚDEZ SOTO, Jorge. (2005): “El principio de confianza legítima en la actuación de la administración como límite a la potestad invalidatoria”, *Revista de derecho* Universidad de Valdivia, Vol. 18 N° 2: pp. 83-105.

CAMIRUAGA CHURRUCA, José Ramón (2004): *De las notificaciones* (Santiago, 4ª ed., actualizada por José Paillás, Editorial Jurídica de Chile).

CEA EGAÑA, José Luis (2012): *Derecho constitucional chileno* (Santiago, 2ª ed., Ediciones UC) Tomo II.

CLARO SOLAR, Luis (1939): *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado* (Santiago, Imprenta Nascimento) Tomo duodécimo.

COLOMBO CAMPBELL, Juan (2004): *La competencia* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile).

CORDERO VEGA, Luis (2015): *Casos destacados derecho administrativo* (Santiago, La Ley Thomson Reuters) Tomos I y II.

CORDERO VEGA, Luis (2015): *Lecciones de derecho administrativo* (Santiago, Thomson Reuters-La Ley).

DUCE J, Mauricio. (2014): “Derecho a confrontación y uso de declaraciones emitidas en un juicio previo anulado”, *Política criminal*, Vol. 9(17), pp. 118-146.

Economía y Negocios (2017): “Corte Suprema falló a favor del SII en el 63% de los juicios tributarios de últimos cinco años”, en línea <http://www.emol.com/noticias/Economia/2017/05/19/859033/Corte-Suprema-fallo-a-favor-del-SII-en-el-63-de-los-juicios-tributarios-de-ultimos-cinco-anos.html>. (Consultado el 25 de agosto de 2017).

El Mercurio (2008). “Tras fallo de la Suprema mil causas tributarias podrían ser anuladas”. Disponible en <<http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=48369>>. (Consultado el 25 de agosto de 2017).

FLORES DURÁN, Gloria y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos, objetivos y control* (Thomson Reuters).

Historia de la Ley N° 20.322.

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.

KRUSE, Heinrich Wilhelm (1978): *Derecho tributario alemán* (Madrid, Editorial de Derecho Financiero trad. del alemán Perfecto Yebra MARTUL-ORTEGA y Miguel IZQUIERDO Macías-Picavea).

LARRAÍN VILLANUEVA, Florencia (2016): “Debido proceso y justicia tributaria: algunos comentarios a la luz de la sentencia del Tribunal Constitucional rol N° 2529”, *Sentencias Destacadas 2015* pp. 293-305.

MASBERNAT MUÑOZ, Patricio (2010): “Sentencias recientes en materia tributaria” *Revista Ius et Praxis*, Año 16, N° 1, pp. 467-482.

MASSONE PARODI, Pedro (2010): *Infracciones tributarias* (Santiago, 2ª ed., Abeledo Perrot Legal Publishing).

MORAGA KLENNER, Claudio (2010): *Tratado de derecho administrativo. La actividad formal de la administración del Estado* (Santiago, Abeledo Perrot / Legal Publishing).

NAVARRO BELTRÁN, Enrique (2011): “El debido proceso en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en Arancibia Mattar, Jaime *et al.* (coord.) *Litigación pública* (Santiago, Abeledo Perrot-Thomson Reuters) pp. 11-36.

PANTOJA BAUZÁ, Rolando (1966): “Notas para un estudio de procedimiento administrativo”, en Universidad Católica de Chile, *Cuartas jornadas chilenas de derecho público septiembre de 1965* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 187-203.

PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel (1989): *La prueba en materia sustantiva civil* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

POZO FERNÁNDEZ, Felipe Andrés (2014): *La tutela jurisdiccional anticipada en el proceso civil* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

RADOVIC SCHOEPEN, Ángela (2010): *Sistema sancionatorio tributario. Infracciones y delitos* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile).

ROCHA FAJARDO, Esteban (2016): *Estudio sobre la motivación del acto administrativo* (Santiago, tesis licenciatura jurídica, Universidad de Chile). Disponible en: <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/138800>. (Consultado el 25 de agosto de 2017).

RODRÍGUEZ COLLAO, Luis (1987): “Bases para distinguir entre infracciones criminales y administrativas”, *Revista de Derecho*, Universidad Católica de Valparaíso, Vol. 11, pp. 117-163.

ROMERO SEGUEL, (2012): *Los principios inspiradores del Código Procesal Civil* (material para curso del Instituto Chileno de Derecho Procesal e Instituto de Estudios Judiciales). Disponible en <http://www.iej.cl/sitio/wp-content/uploads/2012/09/PrincipiosyreglasgeneralesCPC.pdf>. (Consultado el 25 de agosto de 2017).

SILVA CIMMA, Enrique (1994): *Derecho administrativo chileno y comparado. El control público* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).

SOTO VELASCO, Sebastián (2017): “El principio de imparcialidad en algunas sentencias de la Corte Suprema. Un paso hacia el fin del ‘juez y parte’ en el derecho administrativo sancionador”, *Sentencias Destacadas 2016*, pp. 325-348.

VERDUGO MARINKOVIC, Mario (2011): La potestad administrativa sancionadora en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en Asociación Chilena de Derecho Constitucional (ed.) *Estudios sobre justicia constitucional. Libro homenaje a la profesora Luz Bulnes Aldunate* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 355-365.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): “El reclamo tributario: características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción”, *Revista de Estudios Tributarios* N° 10, pp. 171-208.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2015 A): “Análisis crítico de la norma antielusiva genérica de la Ley N° 20.780”, *Revista de Estudios Tributarios*, N. 12, pp. 151-179.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2015 B): “¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión?”, *Revista de Estudios Tributarios*, N. 14, pp. 199-238.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016 A): “La nulidad de derecho público y el proyecto de ley que perfecciona la justicia tributaria”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 15, pp. 165-192.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016 B): “La despenalización de la simulación por la Ley N°20.780”, *Revista de Estudios Tributarios* N° 16, pp. 223-276.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016 C): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar).

VILLAMÁN RODRÍGUEZ, Francisca (2017): “La deuda histórica con los principios superiores de la tributación”, *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción* pp. 35-45.

Jurisprudencia judicial

Administradora de Supermercados Hiper Limitada con SII (2016): Corte Suprema, 25 de abril de 2016 (casación en el fondo), rol N° 6.345-2015.

Agencia de Aduanas Waldemar Adelsdorfer y Cía. Limitada con SII (2016): Corte Suprema (casación en el fondo), rol N° 36.489-2015.

Artimed S.A. con SII (2016): Corte Suprema, 13 de enero de 2016 (casación en el fondo), rol N° 13.359-2014.

Betlan Dos S.A. con Servicio de Impuestos Internos (2017): Corte de Apelaciones de Concepción, 11 de agosto de 2017 (apelación), rol N° 23-2017.

Carmen Valdivielso Almarza con SII (2016): Corte de Apelaciones de Santiago, 8 de abril de 2016 (apelación), rol N° 28-2016 (confirmada SCS rol N° 21.746-2016).

Club de Deportes Naval S.A.D.P. con SII (2015): Corte Suprema, 15 de abril de 2015 (casación en el fondo), rol N° 11.461–2014, considerando séptimo.

Comercial Caracol Limitada con SII (2014): Corte Suprema, 30 de diciembre de 2014 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 5.566-2014.

Comercial Mas Luz Ltda. con SII (2014): Corte Suprema, 10 de diciembre de 2014 (casación en el fondo), rol N° 1.805–2014.

Compañía del Mar y de la Patagonia S.A. con SII (2016): Corte Suprema, 18 de abril de 2016 (casación en el fondo), rol N° 3.263–2015.

Compañía Minera El Indio con SII (1999): Corte Suprema, 14 de septiembre de 1999 (casación en el fondo) rol N° 3.453-1997.

Consejo de Defensa del Estado con Empresa de Servicios Sanitarios Essbio S.A. (2013): Corte Suprema, 16 de septiembre de 2013 (casación en el fondo), rol N° 7.397-2012.

Constructora FV Ltda. con SII (2017): Corte Suprema, 8 de agosto de 2017 (casación en el fondo), rol N° 19.287-2016.

Cooperativa Agrícola Control Pisquero de Elqui y Limarí Ltda. con SII (2015): Corte Suprema, 1 de octubre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 22.980-2014.

Corporación Sanatorio Alemán con SII (2015): Corte Suprema, 12 de enero de 2015 (casación en el fondo), rol N° 11.884-2014.

Cristóbal Larrain Barahona con SII (2016): Corte de Apelaciones de Santiago (apelación), rol N° 269-2015 (confirmada SCS rol N° 46.464-2016).

Daniela Rita Konow Hott con SII (2013): Corte Suprema, 23 de octubre de 2013 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 844-2013.

Doble Vía Publicidad Ltda. con SII (2015): Corte Suprema, 30 de marzo de 2015 (casación en el fondo), rol N° 16.694-2014.

Dúver Geraldo Gómez Torres con SII (2016): Corte Suprema, 1 de diciembre de 2016 (casación en el fondo), rol N° 92.850-2016.

Exportadora Pacífico Sur Ltda. con SII (2016): Corte Suprema, 24 de mayo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 9.432-2015.

Fernando Echavarrri Borssotto con Fisco (2017): Corte Suprema, 10 de enero de 2017 (casación en el fondo), rol N° 15.929-2016.

Francisco Gajardo Sazo con SII (2001): Corte Suprema, 29 de octubre de 2001 (casación en el fondo), rol N° 3.552-2000.

Gabriel Artiguez Magna y otros querellante SII (2006): Corte de Apelaciones de Santiago, 24 de enero de 2006 (apelación), rol 31.435-2005.

Gabriela Casto Espinoza con SII (2002): Corte Suprema, 29 de mayo de 2002 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 3.747-2000.

Ingeniería y Desarrollo Tecnológico S.A. con SII (2015): Corte Suprema, 7 de diciembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 28.748-2014

Inmobiliaria Las Pataguas S.A. con SII (2014): Corte de Apelaciones de Santiago, 22 de julio de 2014 (casación en el fondo) rol N° 7.682-2013.

Inmobiliaria Las Pataguas S.A. con SII (2015): Corte Suprema, 18 de agosto de 2015 (casación en el fondo) rol N° 24.151-2014.

Inmobiliaria Parque Cruz de Froward S.A. con Secretaría Regional Ministerial de Salud de Magallanes (2015): Corte Suprema, 11 de junio de 2015 (casación en el fondo), rol N° 30.779-2014.

Inversiones La Estrella S.A. con SII (2016): Corte Suprema, 29 de diciembre de 2016 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 11.573-2015.

Inversiones Newport Limitada con SII (2016): Corte de Apelaciones de Santiago (apelación), rol N° 141-2016 (confirmada SCS rol N° 45.843-2016).

Lindor Pérez Calderón con SII (2017): Corte Suprema, 17 de abril de 2017 (casación en el fondo), rol N° 7.495-2016.

Luis Cruz Guzmán con SII (2015): Corte Suprema, 25 de mayo de 2015 (casación en el fondo), rol N° 21.826-2014.

Maderas Cóndor S.A. con SII (2012): Corte Suprema, 30 de julio de 2012 (casación en el fondo), rol N° 3088-2010.

Margarita Fano Ruiz con SII (2017): Corte Suprema, (casación en el fondo), rol N° 37.597-2015.

María del Carmen Larrain Vial con SII (2015): Corte Suprema, 3 de diciembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 32.330-2014.

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

Ramón Prieto Trespalacios con Servicio de Impuestos Internos (2013): Corte Suprema, 01 de octubre de 2013 (recurso de casación en el fondo contra reclamo tributario), rol N° 734-2013.

Rendic Hermanos S.A. con SII (2017): Corte Suprema, 9 de agosto de 2017 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 33.999-2016.

Salmones Camanchaca S.A. con SII (2015): Corte Suprema, 5 de abril de 2016 (casación en el fondo), rol N° 27.330-2014 y *Maquinarias Lillo Limitada con SII* (2015): Corte Suprema, 29 de diciembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 1.115-2015.

Secundino Ibacache Espinoza con SII (2016): Corte Suprema, 22 de marzo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 3.364-2015.

Sentencia 8° J. Garantía de Santiago, RUC 1400637392-6, RIT O-6873-2014, de 7-1-2017.

Sentencia Tribunal Constitucional rol N° 1.223.

Sentencia Tribunal Constitucional rol N° 1.718.

Sentencia Tribunal Constitucional rol N° 2.997.

Sentencia Tribunal Constitucional rol N° 3.175.

Sentencia Tribunal Constitucional rol N° 3.220.

Sentencia Tribunal Constitucional rol N° 3.262.

Sentencia Tribunal Constitucional rol N° 616.

Sentencia Tribunal Constitucional rol N° 766.

Sistema Transmisión Del Sur S.A. con S.E.C. (2010): Corte Suprema, 28 de enero de 2010 (apelación de protección), rol 7284-2009.

Sociedad Administradora de Centros Comerciales SpA con SII (2017): Corte Suprema, 10 de agosto de 2017 (casación en el fondo), rol N° 19.367-2016.

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.

Sociedad Inmobiliaria NL S.A. con SII (2017): Corte Suprema, 4 de mayo de 2017 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 49.680- 2016.

Viña Altair S.A. con SII (2016): Corte Suprema, 28 de enero de 2016 (casación en el fondo y en la forma), rol N° 1.451-2015.

Virutex S.A. con SII (2015): Corte Suprema, 28 de septiembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 22827-2014.

Wilson Alejandro Ramos Santa María con SII (2016): Corte Suprema, 1° de julio de 2016 (casación en el fondo), rol N° 10.241-2015.

Jurisprudencia e instrucciones administrativas

Circular Servicio de Impuestos Internos N° 73, de 2001.

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

Circular Servicio de Impuestos Internos N° 8, de 2010.

Circular Servicio de Impuestos Internos N° 12, de 2010.

Circular Servicio de Impuestos Internos N° 13, de 2010.

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

Circular Servicio de Impuestos Internos N° 45, de 2010

Circular Servicio de Impuestos Internos N° 50, de 2016.

Dictamen Contraloría General de la República N° 2.196, de 1993.

Dictamen Contraloría General de la República N° 1.795, de 2016.

Dictamen Contraloría General de la República N° 3.426, de 2016.

Dictamen Contraloría General de la República N° 14.000, de 2017.

Dictamen Contraloría General de la República N° 29.429, de 2017.

Oficio Servicio de Impuestos Internos N° 2.771, de 2007.

Oficio Servicio de Impuestos Internos N° 857, de 2008.

Oficio Servicio de Impuestos Internos N° 2.573, de 2009.

Leyes

Código de Procedimiento Civil

Código Penal

Código Tributario.

Constitución Política de la República

Convención Americana Sobre Derechos Humanos, Pacto de San José de Costa Rica, publicada en el Diario Oficial el 5 de enero de 1991.

Ley N° 19.880, publicada en el Diario Oficial el 29 de mayo de 2003.

Ley N° 20.322, publicada en el Diario Oficial el 27 de enero de 2009.

Ley N° 20.730, publicada en el Diario Oficial el 8 de marzo de 2014.

Ley sobre Impuesto a la Renta, publicada en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1974.