

SENTENCIAS RECIENTES EN MATERIA TRIBUTARIA*

PATRICIO MASBERNAT MUÑOZ**

En estas páginas, expondré acerca de un grupo de sentencias dictadas recientemente por diversas Cortes de Apelaciones. Esta metodología busca mostrar cuáles son las materias típicas acerca de las que se litiga, su contenido, las líneas jurisprudenciales o los debates (contradicciones de criterios) entre las decisiones, etc. Finalizaré con algunas observaciones acerca de las sentencias expuestas.

1. CORTE DE APELACIONES DE CONCEPCIÓN, SENTENCIA DE 25 DE ENERO DE 2010, AUTOS ROL 1754-2009. MATERIA: NULIDAD DE DERECHO PÚBLICO DE LA SENTENCIA PRONUNCIADA POR FUNCIONARIO NO COMPETENTE

En este caso, el contribuyente recurre de apelación en contra de la resolución que rechazó la reclamación interpuesta en contra de liquidaciones de impuestos. La Corte de Apelaciones, actuando de oficio, invalida la sentencia impugnada. En esta sentencia se discute un tema que ha sido recurrente y es muy conocido, el de la delegación de funciones jurisdiccionales por parte del juez tributario. La Corte sostiene, a su respecto, que dicha delegación se encuentra prohibida (en razón de lo establecido en el art. 73 de la Constitución) y que adolece de nulidad de Derecho Público la sentencia pronunciada por un funcionario no competente. Esta nulidad de Derecho Público es insanable e imprescriptible, y por imperativo constitucional debe declararse de oficio o a petición de parte.

La sentencia señala que en la nulidad los efectos de la declaración son los de retrotraer la causa a su principio con el objeto de que sea el Juez Tributario legalmente competente el que se aboque a su conocimiento, y, más particularmente, que el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos (SII, en adelante) provea la reclamación interpuesta y lleve la tramitación hasta la dictación de la sentencia definitiva.

* Colaboración recibida el 10 de marzo y aprobada el 10 de abril de 2010.

** Abogado; Licenciado en Derecho por la Pontificia Universidad Católica de Chile; Magíster en Derecho por la Universidad de Chile; Doctor en Derecho Comparado por la Universidad Complutense de Madrid. Profesor de Derecho Tributario, Derecho Económico y Economía de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Talca. Correo electrónico: pmasbernat@utalca.cl

Ello provoca una distinción entre las funciones del Tribunal Constitucional y del Tribunal Ordinario. La Corte sostiene que la determinación de la vigencia de la ley es de competencia de todo juez, por lo que este Tribunal está facultado para estimar derogada tácitamente las facultades legales del Director Regional del SII, para delegar su jurisdicción. Otra cosa es el recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de leyes, cuyo conocimiento corresponde hoy al Tribunal Constitucional. Ambos institutos procesales, concluye, descansan en supuestos distintos, uno la constitucionalidad y el otro la derogación, y ciertamente la primera no trae como consecuencia la segunda.

2. CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO, SENTENCIA DE 8 DE ENERO DE 2010, AUTOS ROL 6305-2009. MATERIA: DELEGACIÓN DE FACULTADES JURISDICCIONALES (NULIDAD DEL PROCESO Y DE LA SENTENCIA)

Para la Corte, es el Director Regional del SII quien debe conocer íntegramente de los reclamos y no los funcionarios mediante facultades jurisdiccionales delegadas, delegación que se encuentra expresamente prohibida por el art. 73 constitucional (aunque sea para efectuar diligencias específicas o por un período de tiempo). En la especie, no se ha cumplido el mandato constitucional pues diversos actos de tramitación han sido dictados por una persona que no es Juez. En razón del acto delegatorio, se ha creado un tribunal en el hecho. Esto importa un vicio que contamina todo el procedimiento y la sentencia en él recaída, por lo que la Corte declara de oficio la nulidad de todo lo obrado en el proceso y de la sentencia en él producida, retro trayendo la causa al estado que el Juez Tributario que corresponda, provea lo pertinente para dar curso al reclamo presentado por el contribuyente.

3. CORTE DE APELACIONES DE CONCEPCIÓN, SENTENCIA DE 8 DE ENERO DE 2010, AUTOS ROL 4632-2009. MATERIA: EFECTOS Y ALCANCE DE LA NULIDAD DE LA SENTENCIA PRONUNCIADA POR FUNCIONARIO NO COMPETENTE, Y PRESCRIPCIÓN DE ACCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA

La Corte sostiene que la presentación de la reclamación y sus consecuencias procesales no desaparecen por la nulidad declarada del procedimiento y la sentencia en una causa tramitada con funcionario en virtud de jurisdicción delegada, pues las consecuencias de tal nulidad son las de iniciar un nuevo procedimiento dando curso a la primitiva reclamación cuya tramitación fue anulada, no así su presentación (del reclamo), la que se entiende válida para todos los efectos legales, por lo que los plazos de prescripción se encontraban suspendidos desde la presentación de aquélla, no siendo factible declarar la prescripción de la acción intentada en autos.

4. CORTE DE APELACIONES DE CONCEPCIÓN, SENTENCIA DE 22 DE ENERO DE 2010, AUTOS ROL 321-2009. MATERIA: HIPÓTESIS Y EFECTOS DE LA PRESCRIPCIÓN; ALCANCE DE LA NULIDAD DEL PROCEDIMIENTO SUSTANCIADO POR FUNCIONARIO NO COMPETENTE

En este caso, el Servicio de Impuestos Internos (SII) efectúa una liquidación de impuestos (IVA e IR). El contribuyente presentó un reclamo y éste fue rechazado por el SII. Luego, el contribuyente apeló dicha decisión, y solicitó a la Corte la anulación del procedimiento de primera instancia esgrimiendo la nulidad de Derecho Público, por no haber sido sustanciado por el tribunal establecido en la ley. Logra se anule el proceso. La Corte invalidó todo lo obrado en la causa, disponiéndose que debía ser tramitada y resuelta por el funcionario que corresponde, anulándose todo lo obrado desde la providencia del reclamo. Frente a ello, el contribuyente opone la excepción de prescripción de las liquidaciones. La Corte de Apelaciones, en definitiva, rechaza la excepción opuesta y confirma la resolución impugnada.

Como he indicado, el contribuyente fundamentó la excepción de prescripción en que su reclamo (contra liquidaciones de IR e IVA) fue proveído por un juez delegado, el cual sólo puede efectuar actos nulos y por ello éstos no pueden suspender la prescripción.

La Corte entiende que el problema radica en determinar si la reclamación deducida, que quedó subsistente luego que la Corte invalidara el procedimiento por nulidad de derecho público, tiene el efecto de suspender la prescripción por el solo hecho de haber sido deducida o se requiere que ésta haya sido proveída legalmente por juez competente, esto es, por el señor Director Regional del SII.

Al respecto, indica que de acuerdo al Código Tributario (CT, en adelante), art. 200 inc. final y art. 24 inc. 2º, el término necesario para declarar la prescripción se suspende durante el período en que el SII se encuentre impedido de girar la totalidad o parte de los impuestos comprendidos en una liquidación, lo que ocurre, precisamente, cuando ha sido objeto de un reclamo por parte del contribuyente. Por tanto, se debe concluir que el reclamo del contribuyente suspendió la prescripción, estado que se mantiene hasta que se resuelva mediante sentencia ejecutoriada dicha reclamación. La liquidación y reclamo se produjeron en 2001, y la nulidad del procedimiento se decretó en 2006, es decir, en un lapso de 5 años. Dicha nulidad no afectó la presentación del contribuyente.

Ahora, en cuanto a la prescripción extintiva de las acciones, la Corte enfatiza que el art. 200 del CT incorpora dos plazos para computar la prescripción, de 3 y 6 años, contado desde que se hizo exigible el impuesto. El segundo plazo opera en el supuesto de que el contribuyente haya efectuado una declaración y tal declaración no se hubiere presentado o si la presentada fuera maliciosa-

mente falsa. Esta circunstancia ocurrió en el caso sub lite, lo que fue declarado por el juez de primera instancia, lo que se deriva de la decisión de considerar que el contribuyente emitió facturas ideológicamente falsas al no justificar las tachas que le efectuó el SII. Al respecto, la Corte indica que tanto ella (en autos rol 1884-2008) como reiterada jurisprudencia de la Excm. Corte Suprema, han sustentado que en materia tributaria la carga de la prueba corresponde al contribuyente (art. 21 CT), en todos los casos, sin que al SII tenga carga alguna en dicho sentido, ya que como ente fiscalizador no tiene la calidad de parte del procedimiento, limitándose su actuación a lo que le ordena la ley, en orden a fiscalizar a los contribuyentes. Por no haber transcurrido el plazo legal, el sentenciador rechazó la alegación de prescripción.

5. CORTE DE APELACIONES DE CONCEPCIÓN, SENTENCIA DE 28 DE ENERO DE 2010, AUTOS ROL 1023-2009. MATERIA: PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SU RESPECTIVA ACCIÓN DE COBRO

Como en el primer caso presentado, el contribuyente reclamó ante el juez tributario en contra de liquidaciones de impuestos efectuadas por el SII en los meses de julio y octubre de 2000. Las reclamaciones las interpuso en octubre de 2000 y enero de 2001. El juez tributario dictó sentencia desestimatoria en abril de 2002. Luego de ello el contribuyente apeló.

Debido a que el Director del SII delegó sus potestades jurisdiccionales, y que el delegado sustanció el proceso, el reclamante solicitó la nulidad del proceso durante la tramitación de la apelación, frente a lo cual la Corte resolvió anular el proceso en diciembre de 2006. La Corte invalidó todo lo obrado en la causa por no haber sido conocida por el tribunal establecido en la ley, disponiéndose que debía ser tramitada y resuelta por el funcionario que corresponde, anulándose todo lo obrado desde la providencia del reclamo.

Acto seguido, el contribuyente interpuso la excepción de prescripción respecto de la obligación tributaria y su respectiva acción de cobro, por haber transcurrido los plazos que contemplan las normas tributarias, contados desde la fecha del proveído de los reclamos de autos por el juez natural, solicitando, en consecuencia, que se dejase sin efecto las liquidaciones reclamadas en los autos.

La Corte de Apelaciones rechaza la excepción de prescripción y confirma la sentencia. El fundamento esencial consiste en que si bien la Corte decretó la nulidad de todo lo obrado, *es el reclamo* debidamente presentado por el contribuyente el que tiene la virtud de suspender el curso de la prescripción, actuación procesal que no quedó afectada por la declaración de nulidad. Asimismo, la Corte dispuso en dicho fallo que dicha reclamación debía ser tramitada y resuelta por el funcionario competente.

Bien, conforme al art. 201 inc. final del CT en relación al art. 24 inc. 2º del CT, el término necesario para declarar la prescripción se suspende durante el período en que el SII se encuentre impedido de girar la totalidad o parte de los impuestos comprendidos en una liquidación, lo que ocurre, precisamente, cuando ha sido objeto de un reclamo por parte del contribuyente, lo que ha ocurrido en el caso *sub lite*. El giro se deberá efectuar una vez se entienda rechazado el reclamo. La Corte se fundamenta, en el considerando 9º, además, en la Circular Nº 73 del SII, la que “estableció el alcance de la suspensión de la prescripción que opera con la interposición del reclamo” (el subrayado es mío). De lo anterior, en su considerando 10º, sostiene la Corte que “en esas condiciones, se debe concluir que la reclamación presentada en estos autos tuvo la virtud de suspender el término de que se trata; estado que se mantiene hasta que se resuelva por sentencia ejecutoriada la presentación efectuada por el contribuyente en orden a que se deje sin efecto la liquidación practicada”.

6. CORTE SUPREMA (TERCERA SALA), SENTENCIA DE 20 DE ENERO DE 2010, AUTOS ROL 2025-2008. RECURSO DE CASACIÓN EN EL FONDO. MATERIAS: RENUNCIA E INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

En esta causa, la Tesorería Regional cobra unos impuestos ejecutivamente (juicio ejecutivo de cobro de obligaciones tributarias). El contribuyente opone la excepción de prescripción. La sentencia rechaza dicha excepción (2º Juzgado de Letras de Iquique), frente a lo cual el contribuyente recurre de casación en el fondo en contra de la resolución de segunda instancia que confirmó la de primer grado (Corte de Apelaciones de Iquique). La Corte Suprema acoge el recurso dictando sentencia de reemplazo.

El contribuyente dedujo el recurso de casación, por infracción de las normas reguladoras de la prescripción del Código Civil y del CT, normas que no las aplicó o lo hizo erradamente, de modo tal que ello ha influido sustancialmente en lo dispositivo del fallo. De no haber incurrido en dicho vicio se habría declarado la prescripción, ya que, expone, una vez cumplido el plazo de una prescripción ningún acto posterior puede causar su interrupción. Además, no ha ocurrido ningún acto que pueda implicar renuncia del referido plazo.

Respecto de los hechos, el vencimiento del impuesto se produjo el 29 de enero de 2001, el requerimiento de pago el 22 de marzo de 2005 (mediando más de 3 años). El pago posterior imputado al contribuyente, el 3 de mayo de 2005, no pudo producir el efecto de interrumpir un término ya agotado. Interrumpir, en su sentido natural y obvio, significa “detener la continuidad de acción”, esto es, paralizar algo que está en marcha pero que aún no concluye.

Asimismo, el recurrente de casación señala que la sentencia recurrida habría vulnerado el art. 1698 CC, al interpretarlo erróneamente, puesto que el

sentenciador pretende que sea la ejecutada quien acredite la interrupción del plazo de prescripción, no obstante que el hecho fue alegado por la ejecutante, la que no probó el hecho del pago, como se infiere de los oficios remitidos por la Corte de Apelaciones a Tesorería requiriendo el comprobante de pago sin resultado satisfactorio. No obstante, la sentencia erróneamente concluye que el contribuyente debió probar el pago alegado como fundamento de la interrupción, siendo que el único antecedente tenido en cuenta para la acreditación del pago es un oficio del cuaderno administrativo referido a lo percibido por caja en el que el Jefe de la sección Cobranzas de Tesorerías comunica al Abogado Provincial que “se hace presente que el formulario 09 registra un pago efectuado en la caja de esta Tesorería”, con lo cual da por establecido el pago interruptivo por medio de un “informe interno” emanado de la propia ejecutante, agregado al proceso sin formalidad.

Dichos hechos no fueron cuestionados por la contraparte, y fueron considerados como antecedentes del proceso por la Corte Suprema.

El tribunal de casación hace ver que la sentencia de primera instancia consideró como hechos de la causa la existencia de una deuda (2001) y de un pago (2005), y sobre la base de tales presupuestos fácticos, calificó jurídicamente el referido pago como un “reconocimiento de la deuda”, y por ello desestimó la excepción de prescripción extintiva. Dicha sentencia fue confirmada por la Corte de Apelaciones.

Ambas sentencias, continúa el más alto tribunal, omiten señalar si en la especie operó la interrupción de la prescripción o la renuncia de ella.

La Corte Suprema razona acerca de las instituciones jurídicas sobre las que el caso versa. Al respecto, puntualiza que la interrupción natural se asemeja a la renuncia de la prescripción, especialmente a la tácita, con la diferencia de que ésta puede tener lugar únicamente una vez cumplida la prescripción, mientras que la interrupción se produce precisamente en el transcurso de ella. Los mismos actos constituirán según la época en que se produzcan, interrupción natural o renuncia de la prescripción.

Añade que, si bien en doctrina el efecto de la interrupción y la renuncia es el mismo (se vuelve a computar el término respectivo de la prescripción), ambos institutos son excluyentes porque el primero es dominado por normas de orden público, mientras que el segundo es de Derecho Privado, y además, la interrupción opera antes de consumirse el plazo en tanto la renuncia lo hace después de esto.

Habiéndose cumplido el plazo de prescripción, le resulta evidente que el pago, calificado como reconocimiento de deuda, carece de efectos interruptivos, pues los actos que los producen actúan sobre prescripciones en curso; en cambio, cuando el plazo se ha completado no hay nada que interrumpir.

Respecto de la renuncia tácita o expresa de la prescripción, ella sólo puede operar luego de cumplida (art. 2494 CC).

Conforme a los hechos, la Corte recuerda que de los antecedentes procesales que constan en autos el requerimiento de pago fue practicado el 22 de marzo de 2005 y la excepción de prescripción fue deducida por el ejecutado el 4 de abril de 2005, esto es, antes del pago que reconoce la sentencia, que es de 3 de mayo de dicho año. Además, para el tribunal de casación, el certificado de tesorería prueba un pago por caja pero no constituye un acto emanado del deudor del cual pueda inferirse inequívocamente intención de reconocer la acreencia.

De lo expuesto queda en evidencia que se ha cometido error de Derecho al desestimar la excepción de prescripción, ya que no pudo operar la interrupción; pero tampoco era posible concluir que era procedente la renuncia tácita, desde que no puede actuar esta institución una vez deducida la excepción de prescripción, porque de lo que se trata, es que el deudor que se encuentra en situación de alegarla opta por no hacer valer este beneficio que la ley ha puesto en sus manos.

En consecuencia, es contrario a la ley (arts. 2494 y 2514 CC) que la sentencia impugnada haya determinado que el pago establecido constituye un "reconocimiento de la deuda" que impide el acogimiento de la excepción de prescripción, por cuanto lo procedente era concluir que habiendo transcurrido el plazo de prescripción de tres años (conforme a los arts. 200 y 201 CT) y no habiéndose producido interrupción ni renuncia de la prescripción, correspondía dar lugar a la excepción perentoria deducida.

7. CORTE DE APELACIONES DE CONCEPCIÓN, SENTENCIA DE 27 DE ENERO DE 2010, AUTOS ROL 602-2009. MATERIA: CARGA DE LA PRUEBA DE LAS ALEGACIONES DEL CONTRIBUYENTE VERTIDAS EN LA RECLAMACIÓN

Del mismo modo que en el caso anterior, un contribuyente presentó un reclamo frente a una liquidación de impuestos efectuada por el SII (tasación de participación en sociedad anónima, acciones, conforme al art. 64 del CT). El Servicio, es decir, el juez tributario, en primera instancia rechaza el reclamo.

El contribuyente acude dealzada. Alega que el SII ha ejercido la facultad del art. 64 CT (tasación fiscal) sólo para aumentar su carga tributaria y de ese modo no efectuar la devolución de los pagos provisorios conforme a su declaración anual de impuestos. Por las razones que detallaré más adelante, la Corte confirma la resolución impugnada.

El contribuyente, asimismo, cuestiona la oportunidad y forma de hacer uso de la potestad de tasación, ya que ella no podría ejercerse sino para desvirtuar el valor que las partes hubieren asignado a un bien, cuando éste no corresponde a los corrientes

en plaza, o a los que normalmente se cobra por operaciones de similar naturaleza (art. 64 CT, inc. 3º). En este caso, fue una empresa especializada en tasación de activos la que efectuó la tasación al contribuyente. Dicha tasación fue corroborada por informes independientes, que tampoco fueron considerados ni por el SII ni por el juez de primera instancia (jefe regional del SII, como sabemos).

La Corte, en lo esencial, sostuvo que conforme al CT, en sus artículos 16 inc. 1º, 17 inc. 1º, y 21, correspondía a la contribuyente probar los fundamentos de su reclamo, especialmente con sus libros de contabilidad, los cuales consignan el valor de adquisición o costo tributario de las acciones en cuestión; como también deberían consignar las posibles variaciones al patrimonio, donde pueda, eventualmente, colegirse un menor valor de las acciones enajenadas en relación al costo tributario o valor de libros de las mismas acciones. Agrega que, pese a lo anterior, esto es, soportar el *onus probandi*, la prueba contable eficaz para estos efectos no fue producida o rendida por la reclamante. La prueba aportada por la reclamante es absolutamente insuficiente para los propósitos del reclamo.

Conforme al art. 21 CT, el SII no podría prescindir de las declaraciones y antecedentes aportados por el contribuyente, salvo que no sean fidedignos, todo conforme a los arts. 63 y 64 del CT. Asimismo, el art. 17 agrega que toda persona que deba acreditar la renta efectiva lo hará mediante contabilidad fidedigna (el art. 16 señala el modo en que ésta debe ser llevada), el cual es el caso del apelante.

8. CORTE DE APELACIONES DE CHILLÁN, SENTENCIA DE 13 DE ENERO DE 2010, CAUSA ROL 210-2008. MATERIA: CARGA DE LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

La Corte declara que el contribuyente debe probar la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes para el cálculo del impuesto, conforme al art. 21 inc. 1º CT (mediante los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él). Asimismo, es al contribuyente a quien corresponde desvirtuar los hechos que sirven de fundamento a la liquidación recayendo sobre él el peso de la prueba. Para tales efectos, la ley impone al contribuyente el deber de conservar los antecedentes de sus operaciones, como asimismo de documentarlas de una determinada manera (v.g., art. 23 N° 5 incisos 2º y 3º de la Ley de IVA). El contribuyente debe acompañar al proceso documentación fidedigna para desvirtuar los hechos que se le imputan, lo que en el caso no habría hecho.

9. CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO, SENTENCIA DE 26 DE ENERO DE 2010, CAUSA ROL 5742-2009. MATERIA: COMPATIBILIDAD DE PROCEDIMIENTOS EN DEFENSA DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

En esta causa, el contribuyente incoa un procedimiento general de reclamación, y adicionalmente, un procedimiento especial de reclamación de ava-

lúo. La Corte declara que el contribuyente tiene el derecho a deducir ambas clases de reclamaciones, ya que el uso de una de las vías no excluye poder hacer uso de la otra, pues el procedimiento general “constituye una de las formas establecidas por la legislación tributaria para garantizar el ejercicio de los derechos de impugnabilidad y de control precedentemente expuestos”. El fundamento del derecho a reclamar se encuentra, para la Corte, en el derecho constitucional de petición, consagrado en el art. 19 N° 14 de la Constitución, y en los principios de impugnabilidad de los actos administrativos y control de los mismos, estatuidos en el art. 3° de la Ley N° 18.575 sobre Bases Generales de la Administración del Estado. La Corte de Apelaciones revoca la resolución impugnada, del juez de primera instancia.

Una apostilla interesante respecto de esta sentencia es la declaración de la Corte mediante la cual (considerando 2°) sostiene que un Oficio del Director Regional de la Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente del SII, en contra del cual se dedujo reclamación por el contribuyente, posee la naturaleza jurídica de una resolución, puesto que la potestad administrativa fue ejercida con la finalidad de decidir o emitir juicios sobre derechos, deberes e intereses.

10. CORTE DE APELACIONES DE SAN MIGUEL, SENTENCIA DE 21 DE ENERO DE 2010, CAUSA ROL 1030-2009. MATERIA: DEBIDO PROCESO, NULIDAD DE PROCEDIMIENTO POR VIOLACIÓN DEL DERECHO A LA DEBIDA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

El contribuyente interpuso reclamo, el que fue desestimado (31 de agosto de 2009), frente a lo cual apeló, fundando su recurso en dos aspectos: (a) se encuentra acreditada la efectividad material de las operaciones consignadas en las partidas de las liquidaciones reclamadas y en razón de ello el fallo debe ser revocado, ya que no disminuyó indebidamente su carga tributaria, y por ello el sustrato fáctico de la imputación del SII era inexistente; (b) hace presente que no se respetó su derecho al debido proceso, puesto que no se resolvió por el tribunal *a quo* el escrito en que solicitó se corrigiera la resolución que recibe la causa a prueba.

En razón de este segundo argumento, el contribuyente solicitó que se invalidara la sentencia apelada por encontrarse el procedimiento en que se funda el fallo, viciado, al no permitirle ejercer debidamente su derecho a defensa.

La Corte, a la luz del expediente, consideró que el contribuyente había tributado ajustándose a Derecho, en opuesta opinión al SII.

Asimismo, ésta comprueba un error en el auto de prueba, en el sentido de identificar erróneamente la prueba que el reclamante debe rendir (RUT errado de un contribuyente con quien el reclamante hizo negocios). El reclamante hizo ver este error, queja la cual no fue resuelta por el tribunal *a quo*. En su oportunidad, el tribunal certificó que el reclamante no había presentado las

pruebas exigidas (erradamente individualizadas, por lo que fueron imposibles de rendir), quedando los autos para fallo.

Para la Corte, la posibilidad de presentar prueba esencial para desvirtuar los hechos imputados por el SII constituye un mecanismo indispensable para construir la defensa del contribuyente. La posibilidad de defensa forma parte del debido proceso, que es un derecho fundamental de toda persona que garantiza la realización de un procedimiento justo y razonable, consagrado en la propia Constitución Política.

Asimismo, el fallo recuerda que el art. 140 CT dispone que respecto de la sentencia de primera instancia no procede el recurso de casación en la forma ni su anulación de oficio, y que los vicios en que se hubiere incurrido deberán ser corregidos por el Tribunal de Apelaciones que corresponda. Asimismo, que el art. 148 CT prescribe que en aquellas materias no sujetas a disposiciones especiales se aplicarán en cuanto fueren compatibles con la naturaleza de las reclamaciones las normas establecidas en el libro Primero del Código de Procedimiento Civil (CPC, en adelante).

Por estas consideraciones, la Corte invalida la sentencia impugnada, por carecer de eficacia, por no haber sido dictada dentro de un procedimiento legalmente tramitado, por violar la Constitución; asimismo, anula lo obrado en el procedimiento y repone la causa al estado que el Juez tributario competente dicte de conformidad al art. 132 la resolución que reciba la causa a prueba.

Por su densidad doctrinaria, es interesante reproducir íntegramente tres considerandos:

“Séptimo: Que el concepto indicado en la reflexión precedente, no es un principio que actúe por sí solo para garantizar un proceso debido, por el contrario, conlleva la utilización y aplicación de una serie de derechos que le entregan al individuo las bases legales para tener un juicio justo, entre los cuales se pueden mencionar –y el pertinente para el caso sub-lite– el derecho a la defensa; que se traduce en acceder a un juicio contradictorio en el que las partes puedan hacer valer –en condiciones de igualdad– sus derechos e intereses legítimos, es decir, implica que en todo proceso judicial debe respetarse la facultad de defensa de todas las partes contendientes, aun cuando uno de los intervinientes procesales no tenga los medios para ejercer ese derecho.

Octavo: Que por consiguiente, la falta al debido proceso, por disminución del derecho de defensa del contribuyente, como ha ocurrido en la especie, importa que el procedimiento en el cual se dictó la sentencia que se revisa en esta instancia, carezca de valor jurídico, lo que puede ser declarado en cualquier momento por el tribunal competente, en mérito del predominio jerárquico de la Constitución sobre la ley, que permite siempre verificar que las actuaciones de cualquier órgano que ejerza jurisdicción deben ejecutarse en cumplimiento

del mandato constitucional; sin que, a falta de norma especial o general que regule lo concerniente a la prescripción de la acción de nulidad de derecho público, impida hacer aplicables las disposiciones generales de derecho privado sobre la materia.

Noveno: Que en este contexto, se infiere que el Tribunal a quo no resolvió la solicitud relativa a una diligencia de prueba que el contribuyente en tiempo y forma expuso al mismo, y por ello conculcó el derecho a defensa de éste y por consiguiente, se apartó de los cauces legales, de dictar una sentencia dentro de un procedimiento racional y justo, lo que constituye un vicio de nulidad que ha influido sustancialmente en la marcha del juicio y en lo dispositivo de la sentencia por lo que este Tribunal atendido lo solicitado por la apelante, invalidará el referido fallo en consideración que éste no fue producto de un procedimiento válidamente tramitado”.

11. CORTE DE APELACIONES DE CONCEPCIÓN, SENTENCIA DE 20 DE ENERO DE 2010, AUTOS ROL 1786-2008. MATERIA: NULIDAD DE OFICIO DE PROCEDIMIENTO POR NO HABER AUTORIZADO LAS RESOLUCIONES UN MINISTRO DE FE

Un contribuyente apela de una sentencia dictada en procedimiento de reclamación tributaria.

En el caso *sub lite*, a partir de la providencia que tuvo por interpuesto el reclamo, ninguno de los actos procesales emanados del juez tributario fue autorizada por ministro de fe alguno, como lo exige la ley, e incluso en la sentencia definitiva .

Revisada la legislación especial aplicable orgánica y funcionalmente al tribunal tributario, la Corte señala que ni en el CT ni en la Ley Orgánica del SII, existe norma alguna que le exima de la obligación legal general de contar con un ministro de fe que autorice las resoluciones que dicte el juez tributario, razón por la cual cabe aquí aplicar de plano las normas supletorias contenidas en el CPC, especialmente en su art. 61, la cual considera dicha autorización como esencial para la validez de toda actuación judicial. Además, en cuanto a la existencia de ministros de fe, la propia ley tributaria se ha encargado de establecerlos en el art. 86 del CT y en el art. 51 de la Ley Orgánica del SII.

La Corte, entonces, sostiene que le cabe corregir de oficio el fallo, si se ha cometido un error en la tramitación que incide en una exigencia esencial para validez de los actos procesales, y en este caso se trata de vicios o errores que no pueden ser subsanados en el estadio procesal que corresponde al Tribunal de Alzada (pues atañen al ámbito propio de validez para que un acto pueda ser calificado jurídicamente como “resolución jurisdiccional”). Actuando de oficio, retrotrae el proceso al estado en que el juez tributario no inhabilitado proceda a dar tramitación al reclamo formulado por el contribuyente.

12. CORTE DE APELACIONES DE CONCEPCIÓN, SENTENCIA DE 13 DE ENERO DE 2010, AUTOS ROL 2205-2009. MATERIA: ABANDONO DE PROCEDIMIENTO EN ETAPA ADMINISTRATIVA POR COBRO EJECUTIVO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS (OPINIÓN EN CONTRA DE SU PROCEDENCIA)

En esta causa, un contribuyente sujeto al cobro de obligaciones tributarias en sede administrativa, solicita abandono de procedimiento. Se rechaza su pretensión, frente a lo cual el contribuyente apela. La Corte de Apelaciones confirma la resolución impugnada, exponiendo que en la etapa administrativa del procedimiento de cobro ejecutivo de las obligaciones tributarias de dinero no es aplicable el instituto del abandono del procedimiento, dado que la naturaleza jurídica de la etapa administrativa no es compatible con dicha institución procesal.

Agrega la Corte que dicha etapa no constituye propiamente un juicio (es previa a una etapa judicial, arts. 168 y siguientes CT), ni figuran en él partes que puedan incurrir en la inactividad requerida por la ley y que deban, por tal motivo, sufrir la sanción que implica el abandono del procedimiento (art. 152 del CPC), ya que la posible inactividad que pueda reclamarse sólo puede ser atribuida a los funcionarios del Servicio de Tesorerías a cargo de la tramitación de la causa. Conforme a lo dispuesto en los arts. 170 y 178 del CT, la Corte concluye que esta etapa no constituye un juicio, puesto que el Tesorero no resuelve contienda alguna, siendo su actividad de carácter meramente administrativo. Asimismo, el art. 179 CT, en los casos que señala, otorga al ejecutado el derecho a judicializar el asunto, pasando así prontamente a la etapa jurisdiccional del cobro ejecutivo.

Lo anterior, la Corte lo plantea no obstante la ley, claramente, señala que el funcionario actúa con el carácter de juez sustanciador.

Para el fallo, la etapa judicial se desarrolla ante los Tribunales de Justicia que indica la ley, la cual comienza con la solicitud que realiza el Abogado Provincial del Servicio de Tesorerías al Tribunal Ordinario para que se pronuncie sobre las excepciones deducidas, ordene el retiro de las especies embargadas o la realización de los bienes embargados. En esta etapa comienza la contienda entre partes, que da origen a una instancia jurisdiccional ante la justicia ordinaria, y la relación procesal consiguiente entre el representante del Fisco y la demandada se inicia a partir de la presentación de cualquiera de las solicitudes mencionadas. Todo lo anterior, debido a que ello importa la existencia de un juicio o controversia planteada ante un tribunal de Justicia y con partes perfectamente determinadas.

La Corte se sustenta en varias sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia que han manifestado que la Tesorería Regional no es tribunal y que lo que le cabe realizar en la etapa administrativa o fase inicial no constituye un

juicio, ni figuran en él partes que puedan incurrir en la inactividad requerida por la ley y que deban, por tal motivo, experimentar la sanción que importa el abandono (Corte Suprema, rol 2266-1997, 7 de mayo de 1998; Corte de Apelaciones de Rancagua, roles 22.599 y 22.600, ambas de 4 de mayo de 2005, y 888-2008, 10 de diciembre de 2008).

13. CORTE DE APELACIONES DE TEMUCO, SENTENCIA DE 15 DE ENERO DE 2010, AUTOS ROL 1654-2009. MATERIA: ABANDONO DE PROCEDIMIENTO EN ETAPA ADMINISTRATIVA POR COBRO EJECUTIVO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS (VOTO DISIDENTE: OPINIÓN A FAVOR DE SU PROCEDENCIA)

El Ministro Sr. Archibaldo Loyola López, en esta causa, fue de la opinión de que la institución del abandono de procedimiento está reglamentada en las reglas comunes de todo procedimiento establecidas en el CPC, las cuales son aplicables en la especie. Procede aplicar al presente caso el aludido abandono. Para no hacerlo tendría que estar expresamente exceptuado por ley, como sucede en el procedimiento declarativo ante el Director Regional del SII.

El Ministro Loyola sostiene que en materia de cobranza tributaria, el Director Regional Tesorero actúa como Juez en un procedimiento contencioso “compulsivo”, reglamentado en los arts. 168 y siguientes del CT al igual que el Director Regional del SII, que es Juez en el respectivo procedimiento contencioso “declarativo”. En ambos casos están ejerciendo labores jurisdiccionales y deben aplicarse, en lo no reglamentado en el CT, el CPC, en especial las reglas comunes a todo procedimiento. En ambos procede el ejercicio de derechos y recursos judiciales. No es efectivo que se trate de actuaciones meramente administrativas las que realiza el Tesorero para cobrar los tributos.

14. CORTE DE APELACIONES DE TEMUCO, SENTENCIA DE 21 DE ENERO DE 2010, AUTOS ROL 1864-2009. MATERIA: ABANDONO DE PROCEDIMIENTO DE COBRO EJECUTIVO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

La Tesorería Regional requiere de pago a un contribuyente por impuestos adeudados al Fisco, luego entrega los antecedentes a los tribunales ordinarios. El contribuyente solicita la declaración de abandono del procedimiento, siendo rechazada su solicitud, frente a lo cual apela contra la resolución, la Corte de Apelaciones revoca la decisión impugnada, condenando en costas al Fisco.

En el caso *sub lite*, desde la resolución que recae sobre la solicitud de remate de los bienes embargados (25 de marzo de 2008) a la resolución que fijó fecha de remate, el Servicio de Tesorerías cesó en avanzar el procedimiento por más de seis meses, lo que llevó a la jueza a disponer el archivo de la misma.

El abogado de la demandada opuso excepciones en el cuaderno propio de Tesorerías, las que fueron rechazadas en el cuaderno administrativo. El recha-

zo de dichas excepciones debe ser motivo de resolución posterior del tribunal ordinario, según lo dispone el art. 179 del CT.

No habiéndose remitido el expediente al tribunal ordinario, como sucede en la especie, la tramitación de que se trata no estaba terminada y, al contrario, quedaba pendiente la resolución que el juez del tribunal ordinario debía dictar en relación con la oposición que la contribuyente había planteado a la ejecución. Por ello, la regla a aplicar se halla en el art. 152 del CPC y no en el inc. 2º del art. 153 del CPC, como lo decide el fallo recurrido.

La Corte justifica su decisión también por el hecho que estima que tanto el expediente llamado “administrativo” como la tramitación ante el juez civil constituyen un todo homogéneo y no son dos distintos de naturaleza diferente. Agrega que se trata de un solo procedimiento, el que se tramita en una primera fase ante un juez especial, que tiene el carácter de sustanciador según lo señala el art. 170 del CT, y una segunda etapa seguida ante el juez ordinario. De ello se deduce que la resolución que acoja el incidente de abandono del procedimiento comprende tanto a lo actuado en el expediente propiamente judicial como también a lo actuado en el que le antecedió, o procedimiento administrativo.

ALGUNAS CONCLUSIONES

Como es de dominio general, las cuestiones que se alegan en el ámbito tributario se componen de un número limitado de materias. No por ello dejan de resultar interesantes algunas cuestiones tratadas en los fallos.

Un primer número de casos se vincula a atacar la delegación de facultades jurisdiccionales, sea a objeto de alegar luego otras cuestiones (prescripción) o de darle seriedad mínima al proceso que se ventila.

Para el contribuyente, uno de los asuntos de mayor preocupación consiste en defender la prescripción de las obligaciones tributarias. Esto ha conducido a la creación de todo tipo de argumentos y teorías forenses. Ha existido la pretensión de algunos abogados, incluso, de escudarse en la idea de que la nulidad derivada de la delegación de facultades alcanza a la presentación de la reclamación del contribuyente, alegato defendido aun en el caso de que dicho reclamo haya sido proveído por juez competente (caso 3). Ello no es plausible, como bien indica la Corte, pues en este punto la ley no da margen de interpretación. Nótese que los efectos suspensivos de la prescripción generados por la presentación de la reclamación se producen aunque ésta haya sido proveída por juez incompetente o por funcionario delegado, el cual jurídicamente no es juez (casos 4 y 5).

Por otro lado, es posible observar que las Cortes ocupan, en general, una fórmula legalista y administrativista de resolver las causas (como se observa en

el caso 9, que bien pudo desarrollarse de un modo muchísimo más sofisticado, sobre la base del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva). Sólo excepcionalmente la jurisprudencia es creativa o refleja un desarrollo dogmático mayor, del cual por lo demás en Chile se carece al menos en el campo tributario.

Los enfoques legalistas pueden derivar en inseguridad jurídica, como es posible advertir en el caso 7 en materia de *onus probandi*, lo que requirió una corrección necesaria por parte de la Corte Suprema. Lo grave que este caso muestra es que dos tribunales de justicia en propiedad, como lo son un tribunal de letras y una Corte de apelaciones, cometieron errores de tal calado. Ello pone una alarma en el sentido de si la nueva jurisdicción tributaria, derivada de la Ley N° 20.322, podrá evitar que se produzcan injusticias (decisiones contrarias a Derecho) que parecían provenir de tribunales no imparciales y no independientes. A mi parecer, indudablemente es un avance, pero ello es sólo parte de la solución.

En algunas causas existe cierto apego de las Cortes de Apelaciones a las opiniones del SII como si fueran generalmente vinculantes, e incluso como complementarias de la legislación tributaria (caso 5). En un sistema de fuentes como el nuestro, esto no es aceptable. En un sistema basado en principios tributarios de carácter hacendístico o constitucional, tampoco es aceptable.

Existe un creciente desarrollo, que hoy parece consolidado, de la institución de la nulidad de Derecho Público. Se trata ésta de una institución sin perfiles claros y que otorgan un amplísimo margen de acción a las Cortes para decidir de oficio como lo estimen del caso (“herramienta multipropósito”). En atención a la seguridad jurídica y la preservación del estado de derecho, dicha institución debiera ser perfilada tanto a nivel dogmático como legal, tanto en sus aspectos de fondo como procesales. Obviamente esto no es fácil, por la concepción constitucional hoy vigente en nuestro medio.

Relacionado con lo anterior, puede entenderse la cita a los derechos fundamentales, y en este caso, al debido proceso que aparece en la causa 10. Esto revela algunos aspectos de más interés, ya que constituye una institución más perfilada. Para invalidar un procedimiento que atropella el debido proceso, sin embargo, se hace uso nuevamente de la nulidad de derecho público de oficio (el caso 11 también incide en la pureza del procedimiento, aunque referido a un principio legal, que también se vincula al debido proceso legal).

El problema es que prácticamente los procedimientos tributarios, conforme están configurados, violan en la esencia el derecho fundamental al debido proceso (y al de tutela judicial efectiva). Si las Cortes fueran consecuentes con la defensa de los derechos fundamentales y de la Constitución, debieran anular todos los procesos tributarios, lo que por cierto llevaría a la compleja situación de que suprimirían los tribunales tributarios de primera instancia. Este tipo de

limitaciones institucionales del alcance de la norma constitucional y el alcance del poder de configuración del ordenamiento por parte de los órganos legislativos, reguladores y jurisdiccionales, debiera recibir más atención de la doctrina, del constituyente y del legislador.

Otra materia interesante se vincula a la carga de la prueba (casos 7 y 8). La respuesta de las Cortes es legalista y drástica, no dando margen a planteamientos divergentes: la carga probatoria siempre recae en el contribuyente. Esto debiera ser revisado en el futuro por parte de los nuevos tribunales tributarios (establecidos por la Ley 20.322), ya que si no se hacen distinciones ni se matiza dicho criterio podría afectarse los derechos fundamentales de contenido procesal (debido proceso, tutela judicial efectiva, etc.).

Otra cuestión revisada se vincula a la multiplicidad de procesos en tutela de derechos o intereses. La Corte, en el caso expuesto (9), se inclinó por la afirmativa. Esto es interesante en cuanto favorece la tutela del contribuyente.

Las últimas tres decisiones judiciales hacen referencia al abandono del procedimiento y a la discutida naturaleza judicial o administrativa de la primera etapa del procedimiento ejecutivo de cobro de las obligaciones tributarias (casos 12, 13 y 14). Lo interesante es que muestran diferentes criterios jurisprudenciales, ya que en un caso se inclina por una opción y en los otros dos, por la otra opción. Esta materia es sumamente relevante para los efectos de tutelar adecuadamente los derechos de los contribuyentes.

Asimismo, sea cual fuere la postura de cada quien, este debate muestra un hecho indesmentible: la confusión de roles administrativos y judiciales de los órganos del Estado vinculados a la administración y cobro de tributos producen, a su vez, confusión en la doctrina y en la jurisdicción en relación a cuándo el funcionario administrativo efectúa uno u otro rol. Esto debe ser superado definitivamente y, en tal sentido, la nueva jurisdicción tributaria debe marcar un camino sin retorno ni retrocesos.