

41

COLECCIÓN
MATERIALES
DOCENTES

Rol probatorio de documentación tributaria y aduanera

Antonio Faúndez Ugalde
Francisco Javier Orellana Rivera

2022

 **ACADEMIA
JUDICIAL
CHILE**



Antonio Faúndez Ugalde

Es académico de jornada completa de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, profesor de Derecho Tributario en la Escuela de Derecho y en la Escuela de Comercio de la misma casa de estudios. Es doctor en Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.

Francisco Javier Orellana Rivera

Es abogado de la Universidad de Valparaíso. Magíster en Derecho Internacional de la Universidad Católica de Lovaina, Bélgica; magister en Tributación de la Universidad de Chile; diplomado en Planificación Tributaria de la misma casa de estudios y diplomado en Derecho Procesal Penal de la Universidad de Valparaíso.



Rol probatorio de documentación tributaria y aduanera

MATERIALES DOCENTES 41

© Antonio Faúndez Ugalde y Francisco Javier Orellana Rivera,
por los textos, 2022

© Academia Judicial de Chile, por esta edición, 2022
Amunátegui 465, Santiago de Chile
academiajudicial.cl • info@academiajudicial.cl

EDICIÓN Y DISEÑO: Tipografía (tipografica.io)

Todos los derechos reservados.

Resumen

Las materias tributarias y aduaneras son, por regla general, de conocimiento de tribunales especializados; sin embargo, para la resolución de ciertos conflictos de competencia de otros tribunales ordinarios resulta indispensable conocer el rol probatorio y la valoración de documentación tributaria y aduanera que se puedan presentar en dicha instancia. Con esa perspectiva, este texto dará una visión general sobre el sistema tributario y aduanero nacional, particularmente respecto a los cambios experimentados a partir del 2014 a la fecha. Se analiza de manera particular los principales antecedentes y documentos tributarios y aduaneros en el régimen fiscal chileno que pueden ser presentados como prueba en juicios civiles, penales, laborales y de familia, sumando a ello los criterios jurisprudenciales que se han desarrollado.

Contenido

5	CAPÍTULO 1 Evolución y estructura del régimen fiscal chileno
28	CAPÍTULO 2 Principales antecedentes y documentos tributarios y aduaneros en el régimen fiscal chileno
61	CAPÍTULO 3 Procedimiento general de reclamación ante tribunales tributarios y aduaneros
128	<i>Referencias</i>

Capítulo 1

Evolución y estructura del régimen fiscal chileno

Evolución histórica

En la época colonial, bajo la dependencia de la corona española, desde 1545 a 1810, los tributos beneficiaban tanto a la iglesia como al gobierno y se destinaban en gran parte también para sustentar la guerra contra el pueblo mapuche.

Un segundo período abarcó desde el proceso de independencia de 1810 hasta el final de la Guerra del Pacífico. Según Mena y Charad (1954: 316) conquistada la libertad política el repudio general a los tributos excesivos de la colonia hizo que las primeras medidas del gobierno patriota tendiesen a eliminarlos al máximo, lo que coincidió, en 1811, con la declaración del libre comercio por los puertos de Valparaíso, Talcahuano y Coquimbo. Pero, la situación precaria de las finanzas y las necesidades crecientes del país llevaron al primer gobierno nacional y a los que le siguieron a establecer nuevos tributos. De esta manera, en 1820 se presentó la primera manifestación de tributos a la obtención de rentas por empleados públicos, el que, según Carvallo Hederra (1959: 62), más que un texto impositivo fue una ley de ahorro obligatorio. Este tributo variaba de un 2 % a un 25 % y comprendía rentas superiores a \$ 50 y hasta \$ 3.000. Tuvo, además, una duración transitoria con cargo de reintegro una vez que el erario superase la situación apremiante en que se encontraba.

Pero el mayor cambio en términos de ingresos fiscales fue sin duda el impuesto a la renta. Si bien ya se había establecido uno hacia 1915, este no era muy significativo y estaba latente en el Ministerio de Hacienda la necesidad de aumentar los impuestos internos (Carvallo Hederra, 1959: 94). De esta manera, se comenzaron a concretar ideas tendientes a establecer un régimen tributario con una estructura destinada a gravar rentas del capital y del trabajo.¹ Así, la primera moción fue presentada

¹ Entiéndase por régimen tributario como aquél que comprende un conjunto de

el 4 de junio de 1919 por los diputados Víctor Robles, Héctor Arancibia Laso, Galvarino Gallardo Nieto y Remigio Medina, en la primera sesión ordinaria de la Cámara de Diputados. Propiciaba un impuesto de carácter progresivo² sobre rentas superiores a \$ 10.000 obtenidas por personas naturales o jurídicas, con admisión de deducciones a favor de las personas casadas y de las que tuviesen hijos bajo su patria potestad.³ Si bien en esta moción no se indicó la fuente de inspiración del proyecto, sí se dejó establecido en su presentación ante la Cámara que el impuesto a la obtención de rentas se constituía en el más científico y justo de todos, aplicado en países como Suecia, Francia, Estados Unidos, Inglaterra, etcétera, pero que al considerar las situaciones características de Chile, únicas en el mundo, se indicó la necesidad de abordar un proyecto de tributación con criterio propio, distinto de los que inspiran las legislaciones de otros países.⁴

normas referidas a los tributos, es decir, tanto normas de conducta como de estructura. Como explica Bobbio (2007: 151), «en todo ordenamiento jurídico, junto a una norma de conducta, existen otros tipos de normas, que se suelen llamar normas de estructura o de competencia. Son aquellas normas que no prescriben la conducta que se debe o no observar, sino que prescriben las condiciones y los procedimientos mediante los cuales se dictan normas de conducta válidas. En consecuencia, las normas de estructuras están reflejadas en aquellas que contienen los principios del derecho tributario plasmados, principalmente, en el texto constitucional, como, asimismo, aquellas normas que regulan los procedimientos que hacen posible la recaudación fiscal de los tributos».

2 El carácter progresivo del impuesto se desprendía del artículo 3 del proyecto de ley: «La contribución será del uno por ciento para las rentas de más [*sic*] de diez mil pesos e inferiores a veinte mil; desde esta cifra a treinta mil, uno y medio por cada mil entero, y así sucesivamente se irá aumentando la contribución [*sic*] en un medio por ciento por decena de miles, y se hará efectiva por cada mil pesos, en la parte correspondiente, sin que exceda de quince por ciento».

3 Los principales objetivos de este primer proyecto fueron los siguientes: i) gravar al rico, consiguiendo con la mayor contribución que pague, una rebaja de las gruesas contribuciones, indirectas, por derechos de aduana, que gravaban artículos de primera necesidad, indispensables para la vida y que en gran parte no se producían en el país; ii) establecer las bases de un sistema de impuesto que reemplazara las contribuciones indirectas por las directas y gravar rentas que hasta ese entonces no pagaban tributos; y, iii) modificar la tributación al salitre, sobre otras más racionales, permitiendo la explotación de salitre de baja ley y con mayor costo de producción.

4 La primera LIR se estableció en Inglaterra bajo el ministro Williams Pitt, en 1798, como un medio secundario de financiamiento de las guerras napoleónicas y de la Revolución Francesa, estableciéndose definitivamente con carácter ordinario y permanente desde 1842. Luego, se implantó en otros países como Italia, en 1864, en

En 1921 el diputado Jorge Silva Somarriva presentó un nuevo proyecto de ley que sirvió de sustento al elaborado por la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados el 5 de abril de 1922, que contemplaba cinco categorías de renta y un impuesto complementario de carácter progresivo sobre la renta global y cuya principal fuente era el sistema francés sancionado en 1914.⁵ Para este nuevo proyecto la Cámara de Diputados, el 4 de mayo de 1921, acuerda invitar al Senado para nombrar una comisión mixta que se avoque a su estudio y los trabajos comienzan en septiembre de ese mismo año. El 20 de noviembre de 1922 se aprueba la redacción dada al proyecto por la comisión. El 15 de octubre de 1923 el Senado le realiza indicaciones, lo modifica sustancialmente y elimina toda referencia al impuesto global complementario atendido a que la Constitución Política de 1833 solamente permitía la proporcionalidad de los impuestos y no la progresividad.⁶ Así, devuelto el proyecto a la cá-

Norteamérica en 1913, en Francia en 1914, en Alemania en 1920, en Brasil en 1923 (Piedrabuena, 1950: 124).

5 Así se reconoció en la décima cuarta sesión de la Cámara de Diputados el 7 de diciembre de 1923, declarando el ministro de Hacienda Sr. Ramón Subercaseaux, lo siguiente: «El proyecto de la Cámara de Diputados, inspirado en la ley francesa, creaba el Impuesto sobre cinco categorías de rentas, como sigue: 1.^a Categoría. Renta de los capitales mobiliarios. 2.^a Categoría. Beneficios o rentas del comercio, de la industria fabril o manufacturera y demás industrias, exceptuadas las extractivas. 3.^a Categoría. Beneficios de la industria minera o metalúrgica. 4.^a Categoría. Sueldos públicos y privados, pensiones y montepíos. 5.^a Categoría. Rentas de las profesiones de toda ocupación lucrativa no comprendida en las categorías anteriores.

«La propiedad territorial quedaba sometida al mismo impuesto establecido por la ley 3.091 de 13 de abril de 1916, pudiendo el impuesto adicional fiscal ser elevado hasta el tres por mil.

«Además de este impuesto sobre las diversas categorías de rentas, el proyecto de la Cámara de Diputados creaba un impuesto complementario, global, sobre el conjunto de la renta de cada persona. Este impuesto global era también progresivo.

«El Senado suprimió el impuesto complementario global y progresivo, dejando el proyecto reducido únicamente al impuesto sobre las diversas categorías de renta».

6 El autor José Guerra indicó que «cuando la evolución de las ideas, en esta materia alcanzó a nuestro país y se deseó dar el carácter progresivo a la contribución de herencias y establecer en la misma forma la contribución sobre la renta, las personas refractarias al nuevo sistema escudaron su opinión en la letra constitucional, que a juicio de ellos admitía la “proporción” mas no la “progresión” de las contribuciones, considerando contrapuestas estas dos ideas. Los partidarios del establecimiento de la progresión tributaria consideraron por su parte que las dos ideas no se excluían dentro de los términos de la Constitución, sino por el contrario, la proporción llevaba involucrada la idea de progresión, la cual, a su juicio, no era más que una espe-

mara de origen, en diciembre de 1923 fue aprobado en forma definitiva en los términos que había planteado la Cámara del Senado, esto es, un impuesto sobre la obtención de la renta clasificada en seis categorías.⁷ La ley se promulgó el 2 de enero de 1924, bajo el número 3.996 (Ugarte Vial, 1931: 780-781).⁸ Según Mena y Charad (1954: 56), los textos legales anteriores a esta ley no pueden ser considerados como efectiva implantación de este tributo sino solamente como simples arbitrios circunstanciales destinados a improvisar recursos de emergencia a las arcas públicas.

La falta de un impuesto global complementario fue superada con la entrada en vigor de la nueva Constitución de 1925, cuyo artículo 10 número 9 consagró «la igual repartición de los impuestos y contribuciones en proporción de los haberes o en la progresión o forma que fije la ley». Esto derivó en que por Decreto Ley 330 de 12 de marzo de 1925 se introdujera en la legislación tributaria, por primera vez, el pretendido impuesto global sobre la obtención de rentas superiores a \$10.000. Este impuesto gravaba a toda persona, con exclusión de las jurídicas, que tuviere su domicilio en el territorio nacional o que, no domiciliada en el país, tuviere, sin embargo, su residencia en él. También establecía un impuesto complementario a las personas jurídicas que no distribuían sus rentas entre las personas naturales, equivalente al 3 % sobre el conjunto de sus rentas anuales, previa las deducciones que la misma ley fijaba. El encargado de pagar este impuesto global era el jefe de familia y debía incluir las rentas de todos los miembros que vivían con él. El 29 de mayo de 1925 se dictó el Decreto Ley 1.269, que refundió en un solo texto el

cie comprendida dentro del vocablo genérico de proporción» (citado por Rencoret Bravo, 1950: 269).

7 Las seis categorías de renta fueron las siguientes: i) renta de los bienes raíces; ii) renta de los capitales mobiliarios; iii) beneficios de la industria y del comercio; iv) beneficios o rentas de explotación minera o metalúrgica; v) sueldos públicos y privados, pensiones y montepíos; y, vi) renta de profesionales y de toda otra ocupación lucrativa no contemplada en las otras categorías.

8 El 17 de septiembre de 1924 se dictó el Decreto Ley 4, el cual introdujo modificaciones a la Ley 3.996, aumentando el tramo exento de la quinta categoría de \$ 2.400 a \$ 4.800, respecto de todos los sueldos, salarios, pensiones o montepíos, esto es, si el monto percibido era de \$ 10.000, solamente se sometía a tributación el monto de \$ 5.200, quedando exento en \$ 4.800. Por otro lado, el Decreto Ley 207, del 9 de enero de 1925, también modificó algunas disposiciones de la Ley 3.996, relativas a la primera, segunda y cuarta categoría. El 23 de enero de 1925, se dictó el Decreto Ley 122, que refundió en un solo texto las disposiciones que quedaron vigentes de la Ley 3.996 y los Decretos Leyes 4 y 207.

Decreto Ley 330 de 1925 y el Decreto Ley 122 de 23 de enero de 1925, que había refundido anteriormente las disposiciones vigentes de la Ley 3.996 y los Decretos Leyes 4 de 1924 y 207 de 1925.

En este mismo año el gobierno de turno encargó a una misión de consejeros financieros elaborar un estudio de todas las leyes fiscales chilenas. Fueron presididos por el economista norteamericano Edwin Walter Kemmerer⁹ y sugirieron un nuevo proyecto de ley pero que mantenía las mismas seis categorías de renta y el impuesto global complementario. Este proyecto fue aprobado por el gobierno a través del Decreto Ley 755 de 16 de diciembre de 1925, con vigor a partir del 1 de enero de 1926. Según Barros Lynch (1927: 117) sus principales innovaciones radicaron en que «se aumentaron las atribuciones de la Dirección [General de Impuestos Internos], de acuerdo con los propósitos manifestados por la Misión de Consejeros Financieros», además se realizó la separación del impuesto a los bienes raíces, se dictó una ley especial al respecto, y se incorporó un impuesto adicional que gravaba las rentas de sucursales de empresas extranjeras que ejercieran sus negocios en Chile. Según Brenner de Thomas (1969, II-2), el impuesto adicional se estableció con el fin, no de discriminar en contra del capital extranjero, sino que de compensar aquellos impuestos no pagados en Chile por concepto de utilidades remesadas fuera del país y distribuidos en el extranjero,

⁹ En la década de 1920, el doctor Edwin Kemmerer, profesor de Economía de la Universidad de Princeton, asesoró la reforma de los sistemas monetarios, bancarios y fiscales de Colombia, Chile, Ecuador, Bolivia y Perú, además de los de Sudáfrica, Polonia y China. En lo fundamental, sus reformas tenían como objetivo la creación de un Banco Central en los respectivos países, dedicado a establecer y mantener el régimen de patrón oro, lo que permitiría la estabilidad monetaria y cambiaria. En Chile, la denominada Misión Kemmerer enfrentó el más grave de los casos de depreciación monetaria de Sudamérica, ya que por décadas los papeleros, es decir, los partidarios de papel moneda, habían logrado evitar la convertibilidad de los billetes en circulación, frente a los diversos intentos por estabilizar el cambio por parte de los oreros que estimaban que la devaluación monetaria era el impedimento más serio para aumentar las inversiones externas y fortalecer el crecimiento económico interno, que estaba siendo seriamente afectados por la inflación. La misión encabezada por Edwin Kemmerer e integrada además por Joseph Byrne, Henry West, Frank Fetter, Howard Jefferson y William Renwick, visitó Chile entre julio y octubre de 1925, aprobándose, sin mayor resistencia, la ley que creaba el Banco Central de la República de Chile, promulgada el 22 de agosto de 1925 y la Ley General de Bancos publicada el 25 de septiembre de ese año (Bernedo, Camus y Couyoumdjian, 2014: 98-101).

gravando, además, a las personas naturales que se ausentaran del país durante un cierto lapso.

Posterior al Decreto Ley 755 de 1925, siguieron más de veinte modificaciones hasta el año 1945¹⁰ que terminaron en la unificación de un

10 Las modificaciones al Decreto Ley 755 de 1925 pueden ser resumidas en las siguientes: la Ley 4.113 de 25 de enero de 1927, introdujo modificaciones al Decreto Ley 755, las cuales se refundieron con el Decreto Supremo 225 de 17 de febrero de 1927; la Ley 4.174 de 5 de septiembre de 1927, sobre bienes raíces, derogó a contar del 1 de enero de 1928, los artículos de la primera categoría que se referían al cobro del impuesto, dejando vigente esos mismos artículos para las demás disposiciones de la ley; la Ley 4.230 de 22 de diciembre de 1927, que eximió del impuesto de segunda categoría a las rentas de los bonos emitidos por el Estado o garantidos por él; la Ley 4.265 de 6 de febrero de 1928, que incluyó a los establecimientos de instrucción en la exención del global complementario a que se refiere el inciso tercero de la letra a) del artículo 42; la Ley 4.569 de 31 de enero de 1929, que eximió del impuesto de la quinta categoría a los salarios de las personas acogidas a la Ley de seguro obligatorio, que ganen menos de \$ 20 diarios; la Ley 4.581 de 31 de enero de 1929, que autorizó la celebración de contratos entre el Fisco y las empresas explotadoras de minerales de hierro y fija normas en la aplicación del impuesto de la cuarta categoría; el Decreto Supremo 172 de 24 de febrero de 1932, refundió las disposiciones del Decreto Supremo 225 de 1927, con todas las leyes que le siguieron; el Decreto Ley 172 de 1932, fue modificado por la Ley 5.872 de 26 de febrero de 1932, y por el Decreto Ley 128 de 4 de julio de 1932, aumentando las alícuotas del impuesto global complementario a contar de la segunda cuota pagadera en noviembre de 1932 y estableció como cuota mínima el 4 % del avalúo fiscal para los efectos de la renta de bienes raíces en el global complementario y adicional; el Decreto Ley 592 de 9 de septiembre de 1932, aumentó las alícuotas de los impuestos cedulares y del impuesto adicional; la Ley 5.129 de 4 de noviembre de 1932, modificó lo referente a las amortizaciones de los bienes empleados en las empresas comerciales, industriales y mineras; la Ley 5.154 de 10 de abril de 1933, agregó una disposición obligando a los profesionales a llevar libro de entradas y gastos; la Ley 5.169 de 30 de mayo de 1933, que refundió en un solo texto las disposiciones de los decretos leyes dictados con anterioridad; esta última ley fue modificada por la Ley 5.350 de 8 de febrero de 1934, que crea la Corporación de Ventas de Salitre y Yodo de Chile, eximiendo del impuesto a las empresas adheridas a esta corporación; la Ley 5.441 de 28 de junio de 1934, que eximió de toda contribución a los intereses de letras hipotecarias que emiten a partir de esa fecha la Cámara de Crédito Hipotecario y demás instituciones regidas por la Ley de 1855, con interés no superior al 6 %; la Ley 5.512 de 30 de noviembre de 1934, que eximió de la segunda categoría a los intereses percibidos por las instituciones de previsión social, con interés no superior al 6 % anual; la Ley 6.001 de 28 de enero de 1937, que dispuso que el impuesto sobre las rentas en moneda extranjera o en oro, debía ser pagado en la misma moneda que se obtenga o se expresen dichas rentas; la Ley 6.334 de 28 de abril de 1939, que creó impuestos extraordinarios por cinco años; la Ley 6.457 de 18 de octubre de 1939, que refunde en un solo texto las disposiciones de la Ley 5.169 de 1933, con las dictadas posteriormente (Pantoja Cerda, 1943:197-198; Bordalí,

nuevo texto legal, esto es, la Ley 8.419, publicada en el *Diario Oficial* el 10 de abril de 1946. Esta mantiene la misma estructura en seis categorías de rentas y el impuesto global complementario e impuesto adicional, con la obligación de presentar simultáneamente tantas declaraciones según fuese el número de categorías de renta que percibía una persona (Torres Ahumada, 1951: 10).

Desde el año 1962 se comenzó a dar los primeros pasos para una nueva reforma tributaria que fue propiciada por el ejecutivo de aquel entonces. Se ingresó el proyecto a discusión en la Cámara de origen en sesión quincuagésima quinta de 4 de septiembre de 1962, publicándose como ley el 14 de febrero de 1964, bajo el número 15.564.¹¹ En términos generales, esta nueva ley sobre impuesto a las rentas reformó las antiguas seis categorías reduciéndolas sólo a dos.¹² En cuanto al impuesto global complementario y adicional se mantuvo el mismo régimen de tributación, pero se elevaron las alícuotas y rebajaron los mínimos exentos.

1934: 3-7). La Ley 6.457 de 1939, fue modificada por Ley 6.782 de 23 de enero de 1941, Ley 6.915 de 29 de abril de 1941, Ley 7.145 de 31 de diciembre de 1941 (es importante destacar que esta ley modificó el artículo 50, agregando como renta tributable con el impuesto global complementario las rentas devengadas), Ley 7.750 de 6 de enero de 1944, Ley 8.087 del 9 de febrero de 1945 y Ley 8.121 de 18 de junio de 1945 (Piedrabuena Richard, 1945: 38).

¹¹ La Cámara de origen remitió el proyecto a la Comisión de Hacienda, la que presentó su informe en la sesión quincuagésima quinta de 22 de enero de 1963. En esta sesión comenzó la discusión en general del proyecto, la que se prolongó además a las tres sesiones siguientes. El día 23 de enero de 1963, se envió todo el proyecto nuevamente a la Comisión de Hacienda para que emitiera su segundo informe, el que fue presentado en sesión sexagésima de 29 de enero de 1963. Ingresado el proyecto a segundo trámite ante el Senado, este fue aprobado en sesión quincuagésima quinta de 13 de septiembre de 1963, volviendo a la Cámara de origen. La Cámara de origen aceptó solamente algunas modificaciones efectuadas por el Senado al proyecto, por lo que regresó nuevamente a esta última Cámara, quienes insistieron en las modificaciones. La Cámara de origen aprobó definitivamente el proyecto en sesión vigésima de 9 de diciembre de 1963. En sesión trigésima quinta de 20 de diciembre de 1963, se dio cuenta de las observaciones del ejecutivo, para su posterior promulgación (Leighton Puga, 1966: 38-61; Brahm Moura, 1968: 5-9).

¹² El mensaje del ejecutivo señaló: «Como primera medida en orden a simplificar y hacer más racional y equitativo el sistema tributario, las actuales seis categorías se refunden en solo dos grupos: el Primero, para las rentas que provengan de inversiones o negocios en que se requiera de un capital, y el Segundo, para las rentas derivadas exclusivamente del trabajo» (Pérez Calderón y otros, 1966: 7-10).

Además, introdujo un impuesto especial a las ganancias de capital, el que en definitiva nunca llegó a aplicarse.¹³

Con el inicio del gobierno militar de 1973 se comenzó a elaborar un nuevo proyecto de reforma tributaria el que más tarde incorporaría un sistema integrado de tributación.

Sistemas fiscales integrados: el caso de Chile

En el año 1974 el gobierno de turno elaboró un estudio para determinar los problemas que derivaban del régimen de tributación existente hasta ese entonces, llegando a las siguientes conclusiones (Cauas Lama, 1974: 18-21): i) que el régimen aún generaba problemas de equidad en la tributación directa sobre las rentas, aspectos que asumían gravedad al considerarse que la progresividad global del sistema resultaba incierta, de manera que la división de la base tributaria en rentas de capital y trabajo, implicaba necesariamente que dos personas con igual renta total y afectas a escalas progresivas similares, pero no diferente composición funcional de estas rentas, pagaran un monto total de impuestos diferentes; ii) las altas tasas marginales contempladas en los impuestos a la renta, normalmente no se traducían en recaudaciones efectivas producto de la erosión legal e ilegal que se observaba en las rentas imponibles y declaradas; iii) la tasa marginal máxima del impuesto de segunda categoría de los trabajadores superaba a la que afecta a las rentas gravadas con el global, lo que era injusto; iv) a nivel de global y de impuesto único, existían también algunos defectos de racionalidad en el esquema de créditos contra el impuesto o exenciones personales; v) había problemas para definir las bases imponibles; vi) existía gran cantidad de regímenes sustitutivos que implicaba que el régimen general pasaba a ser la excepción y los regímenes de excepción pasaban a ser la regla general; vii)

¹³ Leighton Puga (1966: 62) señala que el modelo que siguió el legislador fue la ley norteamericana, cuya incorporación se debió a que antes de La ley 15.564, ciertos ingresos se encontraban libres de impuestos, como por ejemplo, el mayor valor que se obtenía en la enajenación de bienes raíces, mientras que respecto de otros se discutía si estaban o no gravados, como era el caso del mayor valor en la enajenación de bienes muebles del activo, el derecho de llaves, la indemnización en caso de siniestro, etcétera. Algunos opinaban que se encontraban gravados por la amplísima disposición del antiguo artículo 14, mientras que otros señalaban que se trataba de ingresos carentes de fuente, por lo tanto, eran ingresos no constitutivos de renta gravada. La jurisprudencia mayoritaria en aquel entonces se inclinaba por la tesis de que la mayoría de esos incrementos de patrimonio quedaban al margen del impuesto.

existía facilidad de recalificar las rentas en desmedro del Fisco; viii) se presentaban esquemas de tributación diferenciados, como es el caso de las sociedades anónimas; y, ix) al establecer la posibilidad de reajustar el capital propio de las empresas y de aplicar dicho reajuste a la revalorización exclusivamente del activo inmovilizado, se desprotegía de la inflación al resto de las inversiones reales de las empresas, por vía de hacerlas tributar por el mayor valor que a causa de la inflación experimentan activos reales como existencias, inversiones en otras empresas, valores mobiliarios, etcétera, lo que significaba dejar en indefensión a buena parte del capital.

El análisis anterior llevó al gobierno a aprobar una nueva ley de impuesto a la obtención de rentas, a través del Decreto Ley 824, publicado en el *Diario Oficial* el 31 de diciembre de 1974, el que actualmente se encuentra vigente sin perjuicio de las reformas que se verán más adelante.

Esta nueva ley mantuvo la clasificación de las rentas del capital y del trabajo que tenía la Ley 15.564, y, por lo tanto, siguió vigente el impuesto de primera y segunda categoría, complementados con el impuesto global complementario y con el impuesto adicional. También modificó el sistema de reajustabilidad del capital propio, por un sistema de ajuste integral de activos y pasivos; se derogó el impuesto a las ganancias de capital que gravaba los ingresos provenientes de ciertas operaciones esporádicas o eventuales, los que pasaron a formar parte del impuesto de primera categoría para el caso de las empresas y se estableció un impuesto especial a las rentas de las sociedades anónimas denominado: impuesto de tasa adicional, a través del cual dichas sociedades soportaban una tasa provisional que servía de abono al impuesto global complementario o adicional una vez distribuidas las rentas entre los accionistas.

A fines de los años setenta se comenzó a manifestar una recesión mundial generada, en parte, por un alza generalizada en el precio del petróleo, pero principalmente por una modificación en la política económica norteamericana que buscó reducir su tasa de inflación.¹⁴ Estos

¹⁴ Bernedo y otros (2014: 161) señalan que con la llegada de Ronald Reagan a la presidencia se estableció una política más restrictiva respecto de la tasa de crecimiento del dinero, además de reducciones importantes de los impuestos con el objetivo de dinamizar al sector privado. Por otro lado, se produjo un aumento del gasto fiscal en ese país debido a la denominada Guerra Fría. Estos factores hicieron necesario el endeudamiento del gobierno norteamericano en el mercado financiero, lo que significó un alza en las tasas de interés. De esta manera, la política norteamericana

fueron los principales síntomas que repercutieron en la crisis de la economía nacional.¹⁵

Como consecuencia de la recesión mundial se comenzó a gestar una profunda reforma al régimen tributario chileno con la finalidad de reducir los desincentivos al ahorro. El 15 de noviembre de 1982 el gobierno elaboró un proyecto de ley destinado a perfeccionar el régimen de tributación que entró a operar en 1974 fomentando el ahorro y la inversión del sector privado. El mensaje presidencial que dio origen a este nuevo proyecto señaló las siguientes críticas al régimen de tributación vigente en aquel entonces: desalentaba el ahorro a nivel personal y lo minimizaba a nivel global, frente a lo cual el nuevo proyecto buscó estimular a las empresas para invertir sus utilidades en ellas mismas o en otras destinadas a fines productivos; colaboraba a que la relación deuda-capital de las empresas fuera excesivamente alta; y, castigaba mayormente a los proyectos de rentabilidad variable. Y concluye:

Las modificaciones que se proponen a la ley sobre impuesto a la renta tienen por finalidad principal resolver el problema del bajo ahorro, readecuando la estructura financiera de las empresas, permitiéndoles una mayor capacidad de ahorro e inversión. Al efecto, se ha considera-

provocó una escasez relativa del dólar, que incentivó un mayor flujo de dinero hacia el mercado financiero de Estados Unidos y revaluaciones significativas de la moneda norteamericana en relación con el resto de las economías.

¹⁵ Como consecuencia de la crisis, en noviembre de 1981, la Superintendencia de Bancos debió intervenir una serie de instituciones financieras que no contaban con capacidad de pago de las deudas que habían contraído, evitando así un colapso del sistema bancario. Sin embargo, en 1982 continuaron las presiones del sector empresarial para devaluar el peso, sumado a la insostenibilidad de mantener el tipo de cambio fijo, debido a la poca capacidad de pago que mostró el sector financiero y lo deprimido del sector exportador. A junio de 1982 la situación económica siguió en una profunda crisis, alcanzando la deuda externa un total de 13,5 mil millones de dólares, aumentando el desempleo debido al espiral de quiebras de las industrias nacionales. En enero de 1983 se firmó un acuerdo con el Fondo Monetario Internacional para resolver la deuda externa del país y negociar la posibilidad de obtener créditos compensatorios, con el compromiso de que el Gobierno de la época estableciera políticas crediticias y fiscales restrictivas, las que finalmente no se cumplieron al sobrepasar la expansión crediticia, produciendo la quiebra de diversas instituciones, depositantes y ahorristas sin capacidad de pago. Además, debido al aumento del crédito interno se produjo un endeudamiento del sector público, sumándose al endeudamiento del sector privado, lo que generó una situación más complicada que la de 1982. Pero la economía continuó empeorando (Bernedo y otros, 2014: 163-165).

do conveniente derogar los impuestos cedulares de primera y segunda categoría, de profesionales y ocupaciones lucrativas, que afectan en general a las rentas del capital y del trabajo respectivamente, como asimismo, el impuesto habitacional contenido en el Decreto Ley 1.519 el que grava determinadas actividades empresariales, dejándose solamente en vigencia los impuestos que gravan a las personas naturales, únicamente cuando las rentas sean percibidas, en el caso de los profesionales y de los empleados, o bien cuando sean retiradas de las empresas en los demás casos.

De esta manera, el proyecto original pretendía derogar el impuesto de primera y segunda categoría, estableciendo solamente un impuesto global complementario para las personas naturales y un impuesto adicional a la remesa de renta al exterior. En esta estructura las empresas se encontraban obligadas a presentar declaraciones de su utilidad tributable, pero solo para efectos informativos y de control, sin perjuicio de hacer retenciones a cuenta de los impuestos anuales por los retiros o la distribución de utilidades. En otras palabras, tal como se indicó en el mensaje presidencial: el proyecto «constituye en términos generales una aproximación al denominado impuesto al consumo».

Sin embargo, producto de diversos problemas detectados en el proyecto original de 1982 el gobierno comenzó a elaborar una nueva versión, la que fue presentada ante la Comisión Legislativa el 14 de junio de 1983. Este nuevo proyecto buscaba, en materia de empresas, dejar vigente el impuesto de primera categoría con una tasa de 10 % y devolución en el impuesto global complementario, y proceder a reducir la tasa adicional a 25 % en 1984, a 10 %, en 1985 y derogarla a partir de 1986. En cuanto al impuesto de segunda categoría, se proponía una rebaja a la mitad, para el año 1984, y eliminarlo a partir de 1985. Así, el proyecto fue aprobado definitivamente bajo la Ley 18.293 de 31 de enero de 1984, manteniendo el impuesto de primera categoría que podía ser utilizado como un crédito en contra de los impuestos global complementario o adicional, dando paso a una amplia integración entre dichos impuestos.

La nueva estructura que introdujo la Ley 18.293 sustenta uno de los principios esenciales del actual régimen tributario chileno, esto es, el «principio de la integración» de los impuestos,¹⁶ en donde el monto pa-

¹⁶ La referencia al principio de integración lo hacemos con el resguardo de las teorías del derecho que han surgido en las últimas décadas sobre lo que debe en-

gado por el impuesto A puede ser deducido total o parcialmente del impuesto B calculado. Esto significó que los impuestos de primera y segunda categoría pasaron a constituir un anticipo de los impuestos finales global complementario o adicional, considerándose a los primeros como un crédito o deducción respecto de los segundos. Esto lleva a afirmar a Yáñez Henríquez (2013: 223) con toda razón, que los contribuyentes del impuesto a la obtención de rentas son solo las personas naturales, es decir, los impuestos que pagan las empresas son a cuenta de los impuestos finales que les corresponde pagar a sus dueños. De esta manera, los impuestos de categoría se encuentran total o perfectamente integrados al impuesto global complementario o al adicional, sin perjuicio de los casos en que se aplique algún impuesto que tenga el carácter de único que pueda escapar a dicha regla.

No obstante, la nueva estructura introducida por la Ley 18.293, cuyos enunciados tenían un carácter más bien genérico, en el año 1990 se publica la Ley 18.985 que precisa el régimen de tributación integrado, estableciendo un mecanismo de diferimiento del pago de los impuestos

tenderse por principio. Según Atienza y Ruiz Manero (1991: 101), el debate se habría iniciado con un trabajo de Dworkin, de 1967.

Los autores han guiado sus estudios estableciendo la distinción entre principios y reglas. Alexy (1988: 143) sostiene que el punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que, los primeros, son normas que ordenan que se realice algo en la mayor medida posible, en relación con las posibilidades jurídicas y fácticas. Los principios son, por consiguiente, mandatos de optimización que se caracterizan porque pueden ser cumplidos en diversos grados y porque la medida ordenada de su cumplimiento no solo depende de las posibilidades fácticas, sino también de las posibilidades jurídicas. Las reglas, en cambio, son normas que exigen un cumplimiento pleno y, en esa medida, pueden siempre ser sólo o cumplidas o incumplidas.

Por otro lado, Atienza y Ruiz Manero (1991: 108) contrarios a Alexy, señalan que la diferencia estriba en que los principios configuran el caso de forma abierta, mientras que las reglas lo hacen de forma cerrada. Agregan, mientras que en las reglas las propiedades que conforman el caso constituyen un conjunto cerrado, en los principios no puede formularse una lista cerrada de las mismas: no se trata sólo de que las propiedades que constituyen las condiciones de aplicación tengan una periferia mayor o menor de vaguedad, sino de que tales condiciones no se encuentran siquiera genéricamente determinadas.

La autora cubana Liana Simón Otero (2011) señala que los dos criterios anteriores no son excluyentes, ni errados, pero sí reconoce que la distinción establecida por Atienza y Ruiz Manero es determinante, pues el criterio de distinción del que parte Alexy puede tender a confusión cuando se analicen determinados principios. Indica que, esta aparente contradicción permitiría afirmar que los principios son normas que carecen de hipótesis jurídica.

finales lo que dio origen al denominado fondo de utilidades tributables (FUT). Según Yáñez Henríquez (2013: 225) este mecanismo de diferimiento nació como un potente incentivo a la retención de utilidades en las empresas para financiar inversión en una época donde las tasas de esta y de ahorro eran muy escuálidas. Plantea el mismo autor que la retención de utilidades ha crecido a través del tiempo, estimándose que existiría una acumulación que bordearía el equivalente al producto interno bruto (PIB) de un año.

A nivel internacional, los sistemas integrados se han implementado como una forma de evitar la doble tributación de una ganancia. En sistemas clásicos, por lo general, las ganancias enfrentan un impuesto a nivel corporativo y, otro, a nivel de sus dueños a causa del retiro o distribución de esas ganancias, asimilado al consumo de las rentas corporativas. Así, se ha planteado que la doble imposición en un sistema fiscal dificulta el dinamismo empresarial, modifica la estructura financiera incentivando la financiación ajena, incide de manera directa sobre la política de distribución de dividendos y supone un condicionante en la elección de la forma societaria mediante la cual se desarrollará la actividad, lo que deriva en distorsiones del sistema fiscal que provocarán, en mayor o menor medida, la ineficiencia del mercado y de sus agentes económicos (Gil, 2007: 3).

De acuerdo con la clasificación de Gil (2007: 4) los sistemas de tributación se pueden clasificar: primero, un sistema clásico, en virtud del cual se produce una doble imposición plena al gravarse los beneficios empresariales tanto a nivel de sociedad como posteriormente a nivel de socio; segundo, un sistema de integración total, en virtud del cual se articulan diversos mecanismos que permiten una corrección plena de la doble imposición de tal forma que se consigue que el gravamen que pesa sobre el beneficio obtenido por la sociedad recaiga íntegramente en cada uno de los socios que la componen; y, tercero, un sistema de integración parcial, que permite un cómodo equilibrio entre la atenuante de la doble imposición con la capacidad recaudatoria que se persiga conseguir y la relativa sencillez de su gestión administrativa.

Es evidente que en un sistema clásico la recaudación tributaria suele ser mayor, aunque según Pomerleau (2015: 2) algunos países como Estados Unidos de Norteamérica tienden a modificar ligeramente dicho tratamiento al establecer una tasa impositiva reducida sobre los ingresos por dividendos y ganancias de capital. Algunos economistas como

Slemrod (1990) y Kaplow (2004) sostienen que tasas más altas conducen a la ineficiencia económica, generando problemas con el principio de equidad tributaria.

En los sistemas integrados se pueden presentar distintas formas de tributación como, por ejemplo, un gravamen total del ingreso corporativo y, luego, establecer una exención de impuestos para los dueños por los retiros de utilidades o dividendos. Estonia es un ejemplo de países con exención de impuesto frente a la distribución de dividendos. Otra forma de integración es eximir con impuesto al ingreso corporativo y solamente establecer el gravamen a nivel de accionista.

También existe la posibilidad de que se graven con impuestos tanto el ingreso corporativo como el retiro o dividendo que hacen los dueños, pero otorgando a estos últimos un crédito equivalente al impuesto soportado por la corporación como ocurre en el caso chileno.

Saffie Gatica (2012: 189-190) indica que el problema de esta estructura tributaria chilena es que es neoliberal, sustentada en el privilegio de clase.¹⁷ Indica este autor que dos factores demostrarían esta crítica: el primero es un hecho histórico-político, en donde las reformas legales introducidas a la Ley sobre Impuesto a la Renta a contar del año 1984 habrían transformado el impuesto a la obtención de rentas en un impuesto neoliberal que distingue en su tratamiento tributario claramente entre los dueños del capital y los trabajadores asalariados, lo que se encontraría disfrazado bajo la etiqueta económica de incentivos a la inversión y de esa manera se ha perpetuado un tratamiento privilegiado a los contribuyentes del impuesto de primera categoría. El segundo factor radica en el cambio que esto trajo en el imaginario social, es decir, los impuestos se consolidaron como oposición a la propiedad, como su negación; de esta forma, los impuestos se justificarían como contraprestación que recibo; si pago una determinada cantidad de dinero, espero recibir un determinado tipo de servicio; esto es la lógica del mercado, del precio, aplicada a una institución política como los impuestos. Sin perjuicio de lo anterior, los modelos económicos que forman parte de la estructura

¹⁷ Esta afirmación es sustentada sobre la base del principio de reciprocidad y principio de la fraternidad como parte de la teoría de la justicia desarrollada por John Rawls, en donde, el primero se traduce en obtener un beneficio mutuo, mientras que el sentido natural de fraternidad corresponde a la idea de no querer tener mayores ventajas a menos que esto sea en beneficio de quienes están peor situados (Saffie Gatica, 2012: 186).

normativa de una Constitución, por lo general, impactan directamente en el sistema tributario que se intente implementar (Faúndez Ugalde, 2021: 73). Se trata del valor normativo que caracteriza a la teoría económica, entendida como un método más que una doctrina, un instrumento mental, una técnica de pensamiento que permite a su poseedor alcanzar las conclusiones concretas (García, 1994; Viera y otros, 2016).

Actual ley chilena sobre impuesto a las rentas

La actual Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) fue introducida a la legislación chilena a través del artículo primero del Decreto Ley 824 del 27 de diciembre de 1974, el que se sustenta en una estructura integrada en dos niveles.

El 2 de abril de 2014 ingresó al Congreso Nacional un nuevo proyecto de ley destinado a modificar el régimen de tributación de la LIR, el que finalmente fue aprobado por la Ley 20.780, publicada en el *Diario Oficial* el 29 de septiembre de 2014, y modificada por la Ley 20.899 de febrero de 2016. El mensaje presidencial que dio iniciativa al proyecto indicó como esenciales cuatro objetivos: i) aumentar la carga tributaria; ii) avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso, esto es, los que ganan más aportarán más, y los ingresos del trabajo y del capital deben tener tratamientos similares; iii) introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión; y iv) velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.

Si bien, la Ley 20.780 mantuvo el régimen de integración de las rentas consagrado por la Ley 18.293, estableció una nueva forma de tributación sobre base devengada y terminó con el FUT. El régimen sobre base devengada significó que, a partir del año tributario 2018, los dueños de las empresas están en la obligación de tributar por la totalidad de las utilidades de sus empresas (contribuyentes de primera categoría) y no solo sobre las utilidades que retiran. El referido mensaje presidencial justificó la eliminación del FUT al indicar que en el año 1984 las empresas chilenas no tenían capacidad de financiar sus inversiones por las siguientes razones: primero porque el sistema bancario estaba paralizado después de la crisis de los años 1982 y 1983; en segundo lugar, el Estado de Chile estaba en mora de su deuda externa, lo que hacía imposible que las empresas pudieran buscar financiamiento en el exterior; y, por

último, el mercado de capitales era casi inexistente el año 1984. Ante esta situación las empresas solo podían financiar sus inversiones usando sus utilidades retenidas reflejadas en el FUT. En este contexto el FUT tenía sentido económico.

Sin embargo, durante la tramitación del proyecto de ley se incorporó un segundo régimen opcional de tributación para las empresas contribuyentes de primera categoría: régimen de tributación con imputación parcial de créditos, a través del cual se mantuvo la posibilidad de que los dueños puedan tributar solamente por las utilidades que retiren de sus empresas. La particularidad de ser con imputación parcial de créditos significa que el carácter de anticipo del impuesto de primera categoría no puede ser utilizado totalmente como deducción contra los impuestos finales, permitiendo su rebaja hasta un 65 %.

En consecuencia, el régimen tributario chileno quedó estructurado sobre la base de dos niveles: un primer nivel cuya tributación es asumida por las personas naturales o jurídicas o aquellas que la ley indique —como las comunidades, los establecimientos permanentes, etcétera— que realizan, por regla general, una actividad económica empresarial,¹⁸ por las rentas que obtengan producto de dichas operaciones o por incrementar su patrimonio. Estos sujetos tributarán con el impuesto de primera o segunda categoría que se constituyen en un anticipo para los impuestos del segundo nivel. Es decir, los impuestos del primer nivel complementan los impuestos del segundo nivel. En este se someten a tributación las personas que perciben las rentas provenientes del primer nivel y enfrentan el impuesto global complementario o el impuesto adicional dependiendo si el contribuyente se encuentra domiciliado en Chile o en el extranjero. En este nivel pueden descontar, de estos impuestos finales, los impuestos soportados en el primer nivel de tributación.

Impuesto de primera categoría

La Ley 20.780 introdujo como nuevos regímenes de tributación, con vigencia a partir del 1 de enero de 2017, el régimen atribuido regulado en el artículo 14 A de la LIR y el régimen con imputación parcial de créditos

¹⁸ La empresa como unidad económica de producción encuentra su reconocimiento jurídico en el derecho tributario desde el punto de vista de su finalidad, considerando, además, su capacidad jurídica como sujeto de responder frente a las obligaciones tributarias (Faúndez Ugalde, 2021a: 41).

regulado en el artículo 14 B de la LIR. Los demás regímenes como renta presunta (del artículo 34 de la LIR) y régimen simplificado para las pymes (del artículo 14 ter de la LIR) se mantuvieron con modificaciones. Sin embargo, este régimen tuvo vigencia hasta el año 2019 y fue modificado por la nueva reforma tributaria del año 2020.

El sistema anterior al año 2020 establecía el régimen atribuido a la renta líquida imponible del contribuyente que se gravaba con una alícuota del 25 % y era atribuida, ficticiamente, a los dueños de dichas empresas para tributar, en el mismo ejercicio, con los impuestos personales —impuesto global complementario o el impuesto adicional—. Que la atribución de la renta fuera ficticia significaba que pudiera no existir ningún flujo de las utilidades de las empresas hacia sus dueños, debiendo estos últimos tributar por la totalidad de dicha renta, aunque no la percibieran. De esta manera, si la utilidad retirada por el dueño de la empresa se grava con una alícuota del 35 %, la empresa habrá anticipado un 25 %, correspondiente al impuesto de primera categoría, frente a lo cual, dicho dueño terminará soportando la diferencia.

En el caso del régimen con imputación parcial de créditos del antiguo artículo 14 B, la alícuota del impuesto de primera categoría correspondía a un 27 % —con alícuota transitoria de un 25,5 % para el año comercial 2017 y, en adelante, un 27 %— y el gravamen con los impuestos personales era sobre las utilidades efectivamente retiradas o distribución de dividendos, pero con derecho a un anticipo del 65 % del referido impuesto de primera categoría. Es decir, si el dueño de la empresa soportaba una alícuota del 35 %, puede reconocer como anticipo un 17,55 %, esto es, un 65 % del impuesto de primera categoría, lo que implica una carga total del 44,45 %.¹⁹

En el 2018 el gobierno presentó un proyecto de modernización tributaria centrado en los siguientes objetivos: la búsqueda de equidad y justicia en la distribución de los tributos, la simplicidad de las normas y procesos tributarios, competitividad de las empresas, estabilidad de las normas tributarias, suficiencia frente a los gastos del Estado y mayor certeza y seguridad jurídica. Así a partir del 2020, la Ley 21.210 del mis-

¹⁹ Para los periodos tributarios anteriores el impuesto de primera categoría correspondía a las siguientes alícuotas: año tributario 2002 un 15 %, 2003 un 16 %, 2004 un 16,5 %, del 2005 al 2011 un 17 %, del 2012 al 2014 un 20 %, 2015 un 21 %, 2016 un 22,5 %, 2017 un 24 %.

mo año introdujo cambios en los regímenes de tributación y consagró en el artículo 14 A de la LIR el régimen con imputación parcial de créditos —que antes estaba regulado en el artículo 14 B—; en el artículo 14 D número 3 el régimen general para pymes; en el artículo 14 D número 8 el régimen transparente para pymes. Por otra parte, mantuvo en el artículo 34 el régimen de renta presunta, como también el régimen para pequeños contribuyentes del artículo 22 y siguientes de la LIR. Lo anterior llevó a la derogación del régimen atribuido regulado en el antiguo artículo 14 A de la LIR.

Impuesto de segunda categoría

Las rentas que se gravan en segunda categoría son aquellas en que para su obtención el elemento predominante es el trabajo. Dentro de las rentas del trabajo se encuentran aquellas que se obtienen de personas que laboran en forma dependiente o independiente.

Las rentas provenientes del trabajo dependiente se gravan con un impuesto en carácter de único que se regula en los artículos 42 y siguientes de la LIR. Estas rentas deben tener su fuente en el trabajo siempre que la prestación de los servicios se realice bajo un vínculo de dependencia o subordinación con un empleador.

Tiene el carácter de impuesto único porque, por regla general, la renta gravada no se afecta con ningún otro tributo. También es un impuesto de retención porque las personas naturales o jurídicas en su calidad de empleadores que paguen rentas gravadas en conformidad del artículo 42 número 1, deberán efectuar la retención del impuesto único de segunda categoría sobre las rentas gravadas con dicho tributo, el cual será descontado de la referida renta y enterado en arcas fiscales. Cabe hacer presente que los trabajadores de representaciones diplomáticas consulares oficiales de naciones extranjeras, que sean de nacionalidad distinta a la representación donde laboran, deberán enterar ellos mismos dicha retención en comento en arcas fiscales.

De conformidad al artículo 42 número 1 de la LIR, las rentas que se encuentran afectas a sus disposiciones son: sueldos, sobresueldos, salarios, premios, gratificaciones, participaciones y asignaciones que aumenten la remuneración pagada por los servicios personales, montepíos y pensiones y las cantidades percibidas por concepto de gastos de representación. Sin perjuicio de lo anterior, existen otros pagos percibi-

dos por los trabajadores que igualmente deben incorporarse en la base imponible de este tributo personal, como por ejemplo: regalías en dinero o especies, asignaciones de caja, asignaciones de título, asignaciones de máquina, asignaciones de matrimonio y premio de natalidad, pagos a título de mayor asignación familiar, remuneraciones pagadas por las empresas en períodos no trabajados, asignaciones de estudio o asignaciones escolares pagadas a los trabajadores.

Por otro lado, los contribuyentes del impuesto de segunda categoría que se comprenden en el artículo 42 número 2 de la Ley de la Renta son aquellos que obtienen rentas del trabajo en forma independiente, sin el vínculo de dependencia con un empleador. En este caso, las rentas clasificadas en el artículo 42 número 2 solo quedarán afectas al impuesto global complementario o impuesto adicional, en su caso, cuando sean percibidas.

Entre los contribuyentes que se gravan con el artículo 42 número 2 se encuentran los siguientes: profesionales en general (médicos, arquitectos, abogados, contadores, contadores auditores, dentistas, ingenieros, psicólogos, etcétera.); personas que desarrollan una ocupación lucrativa como artistas en general, animadores, coreógrafos, deportistas, electricistas, fotógrafos ambulantes, gasfiteros, guías de turismo, jinetes, locutores, modelos, profesores de bailes y de artes marciales, comisionistas que no tengan oficina establecida; auxiliares de la administración de justicia, tales como procuradores, receptores, archiveros judiciales, notarios, secretarios, conservadores de bienes raíces, de comercio y de minas, depositarios, interventores, peritos judiciales, etcétera. También los trabajadores de artes y espectáculos a que se refiere la Ley 19.889 de 2003; los prácticos de puertos y canales autorizados por la Dirección del Litoral y de la Marina Mercante; los corredores; los directores o consejeros de sociedades anónimas; los socios de sociedades de profesionales, entendiéndose estas como clasificadas en el impuesto de segunda categoría que no hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo a las normas de la primera categoría.

Cabe señalar que las sociedades de profesionales, al igual que los profesionales independientes, pueden contratar los servicios de otros profesionales, de la misma especialidad de los socios o asociados o de otra que sea afín o complementaria de la de estos, sin que por ello dejen de estar clasificados como contribuyentes de segunda categoría. Se hace presente que el ejercicio de una profesión es atributo solo de las perso-

nas, por consiguiente, para que exista una sociedad de profesionales es menester que todas ellas lo sean y que su objeto exclusivo sea la prestación de servicios o asesorías profesionales. De acuerdo con el concepto de persona del Código Civil, estas son naturales o jurídicas, de esta manera una sociedad de profesionales puede también estar compuesta por una o más sociedades de personas, siempre y cuando estas o estas últimas también sean sociedades de profesionales.

Impuesto global complementario

El impuesto global complementario es un impuesto progresivo, pues a mayor renta se aplica una mayor tasa de impuesto, esto implica que la escala de tasas es ascendente por tramos de renta. Asimismo, es un impuesto personal porque toma en cuenta la situación personal del contribuyente, esto es, afecta solo a las personas naturales domiciliadas en Chile. Es de carácter anual porque grava el conjunto de rentas obtenidas por el contribuyente en las distintas categorías. Se supone que globaliza las rentas obtenidas de diversas fuentes.

Este impuesto afecta, entre otros, al empresario individual, al socio de empresas, a los accionistas, y en general a los propietarios de empresas. La tributación del propietario está influida por el tipo de organización jurídica que asume la empresa en la que participa, es así como pueden participar en sociedades de personas, sociedades anónimas o desarrollar alguna actividad empresarial en forma personal. También este impuesto afecta a las siguientes personas por el tipo de rentas que perciban: comunidades hereditarias (artículo 5 de la LIR), depósitos o bienes en favor de personas (artículo 7 de la LIR), establecimientos permanentes (artículo 38 de la LIR), etcétera.

Impuesto adicional

El impuesto adicional afecta, por regla general, las rentas de fuente chilena obtenidas por contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile. Es un impuesto real por cuanto atiende a la renta obtenida por el «no residente» y no a las características personales del contribuyente. Asimismo, es un impuesto de tasa proporcional, por regla general, equivalente a un 35%. Esto basado justamente en su naturaleza de impuesto real.

Nuevamente por regla general el impuesto adicional se devenga desde la ocurrencia de alguna de las siguientes hipótesis: cuando las rentas se paguen, distribuyan, retiren, remesen, cuando se abonen en cuenta o se pongan a disposición del interesado.

Por «pago» debe entenderse tanto el pago efectivo de la renta como aquellos casos en que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago, por ejemplo, la compensación o la dación en pago.

En cuanto al concepto de «retiro», comprende tanto los retiros en dinero o en especie, como también aquellos casos en que la ley les ha dado tal carácter en forma expresa.

Por «remesa» se entiende el envío por cualquier medio de la renta al exterior. La expresión «distribución» generalmente se asocia a las cantidades que reparten o acuerdan repartir a sus accionistas en su calidad de tales, las sociedades anónimas o en comandita por acciones.

Por «abono en cuenta» se entiende cuando en la contabilidad del deudor de la renta, esta se ha registrado o abonado en la cuenta corriente del acreedor o beneficiario de ella en forma nominada, esto es, individualizando a sus beneficiarios, denotando dicho abono en la cuenta corriente que el deudor está en condiciones de pagar la renta por contar con los recursos financieros para ello.

El concepto «poner a disposición del interesado» debe entenderse cuando el deudor está en condiciones de pagar la renta y así se lo da a conocer a su beneficiario, informándole que está a su disposición o depositada en algún banco o entidad financiera a su nombre o le pide instrucciones sobre qué hacer con la renta.

Actual ley sobre impuesto a las ventas y servicios

La Ley sobre impuesto a las ventas y servicios (LIVS) está contenida en el D.L. 825 de 1974. Se coincide ampliamente entre los autores en que este impuesto indirecto constituye un sistema que representa muchas ventajas frente a la imposición acumulativa o en cascada que se refleja en la mayor parte de los países del mundo. Sin embargo, el sistema de determinación no ha sido igual en todos ellos, lo que ha dependido, en gran medida, de las políticas económicas implementadas para una efectiva recaudación de los impuestos (Sullivan, 1965).

En doctrina se han establecido principalmente dos procedimientos para la determinación del valor agregado: el de adición y el de sustrac-

ción. Este último, a su vez, puede desarrollarse como un método de base en base o, también, de impuesto en impuesto.

El método calculado por adición implica que el valor agregado que servirá de base para el impuesto estará formado por aquella parte del valor total al que se le dedujo la contribución de los bienes y servicios provenientes de otras empresas que formaron parte de su proceso productivo. Sin embargo, como en la práctica resulta complejo determinar las deducciones que efectivamente se produjeron, los países que han seguido este procedimiento han optado por definir directa o indirectamente cada uno de los elementos que, sumados, constituirán el valor agregado gravado con impuesto (Emilfork, 1999: 30).

El método de sustracción de base en base, llamado también método de ventas, de sustracción de coste, sustracción directa o, también, de sustracción propiamente tal, consiste en que el valor agregado se determinará deduciendo de las ventas imponibles los desembolsos de la empresa en productos intermedios. Así, por ejemplo, un primer vendedor, que no generó ningún desembolso en la producción, su valor agregado corresponderá al total del precio de venta equivalente a \$1.000. Seguidamente, en esta cadena de producción, el segundo vendedor, que tuvo que desembolsar \$1.000, pero que vendió en un precio de \$1.200, el valor agregado sobre el cual recaerá el impuesto será equivalente a \$200. Veamos el siguiente ejemplo, que considera una tasa del 20 %, en la **tabla 1**.

Tabla 1. Método de sustracción de base en base

Etapa	Precio de venta	Impuesto recargado (1)	Precio de compra	Impuesto soportado (2)	Impuesto a pagar (1)-(2)
Primera	1.000	200	0	0	200
Segunda	1.200	240	1000	200	40
Tercera	2.000	400	1200	240	160
Impuesto total					400

Fuente: Elaboración propia

En los dos métodos anteriores —el de adición y el de sustracción de base en base— la base imponible del impuesto estará constituida, precisamente, por el valor agregado al precio de venta, por lo que aún no cabe hablar de la institución del IVA crédito fiscal.

El método de sustracción de impuesto en impuesto, también denominado de crédito contra el impuesto, implica considerar, como mi-

nuendo, la suma de los impuestos recargados por el contribuyente en un período determinado y, como sustraendo, la suma de los impuestos soportados por dicho contribuyente en el mismo período. Sigamos el mismo ejemplo anterior, considerando una tasa del 20 % y que podemos observar en la **tabla 2**.

Tabla 2. Método de sustracción de impuesto en impuesto

Etapa	Precio de venta	Impuesto recargado (1)	Precio de compra	Impuesto soportado (2)	Impuesto a pagar (1)-(2)
Primera	1.000	200	0	0	200
Segunda	1.200	240	1000	200	40
Tercera	2.000	400	1200	240	160
			Impuesto total		400

Fuente: Elaboración propia

De lo anterior se desprende, según Faúndez Ugalde (2012: 12) que en Chile el sistema de determinación del impuesto sobre las ventas y servicios radica en un sistema de sustracción de impuesto en impuesto o crédito contra el impuesto, lo que lleva a afirmar que se trata de un impuesto al consumo, es decir, que incide en el consumidor final y mantiene el principio de neutralidad respecto de los partícipes en la cadena de producción.

Es el inciso segundo del artículo 20 de la LIVS la disposición que reconoce el sistema anterior señala que «el impuesto a pagarse se determinará, estableciendo la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal». Es decir, el total de los impuestos recargados en el precio de las ventas o servicios del contribuyente, que constituye el minuendo de la operación, se deducirán el total de los impuestos soportados por dicho sujeto, que constituye el sustraendo de la misma operación. El referido sustraendo es lo que en Chile constituye el denominado IVA crédito fiscal y, en la legislación comparada, se habla de derecho a deducción.

Capítulo 2

Principales antecedentes y documentos tributarios y aduaneros en el régimen fiscal chileno

Generalidades

Como se analizó en el acápite anterior, el sistema fiscal chileno quedó estructurado en dos niveles, dentro de los cuales existen diversas obligaciones tributarias que conllevan un gravamen impositivo a nivel interno o externo. Asimismo, contempla otro tipo de obligaciones relacionadas con antecedentes o documentación tributaria y aduanera exigidas por la autoridad fiscal. Estas últimas exigencias se constituyen en deberes formales o instrumentales de carácter procedimental (Giannini, 1956: 57; Massone, 2013: 971; Pérez, 2013: 75) como, por ejemplo, las declaraciones juradas. Precisamente son este tipo de deberes formales los que permiten a las autoridades fiscales llevar a cabo procesos de auditoría tributaria o aduanera, hoy en día mediante el uso de tecnologías que permiten la automatización de datos.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha recomendado que las administraciones fiscales intensifiquen la cooperación internacional en el acceso a datos masivos sobre usuarios de plataformas en línea (OCDE, 2018). Esta tendencia se refleja en estudios recientes que demuestran que implementar sistemas informáticos de fiscalización facilita la mejor gestión de riesgos fiscales (OCDE, 2017: 19). Así, según Gillis y otros (2015: 3) 19 de 22 países encuestados en América, Asia Pacífico, Medio Oriente y África, se encuentran utilizando herramientas de big data como parte de procesos de auditoría de contribuyentes. En el caso del Reino Unido, el gobierno está considerando sus aplicaciones para rastrear mejor los ingresos fiscales, mientras que el de Australia está llevando a cabo una revisión exhaustiva destinada a potenciar los servicios gubernamentales (O'Neill, 2017: 167). Según Huang (2018: 225) esto demuestra, además, una medida de transparencia global que ha marcado tendencia en el ámbito interna-

cional, especialmente en lo que se refiere al intercambio automático de información de antecedentes de los contribuyentes. La última reforma tributaria que experimentó Chile en el año 2014 innovó con distintas herramientas tecnológicas para los procesos de fiscalización, entre ellas, la aplicación de sistemas informáticos destinados a conectarse directamente con los sistemas de contabilidad de los contribuyentes, normativa que ha sido complementada recientemente en el año 2020. Sin embargo, estos mecanismos tecnológicos encierran una dificultad mayor frente al derecho de defensa de los contribuyentes, especialmente, al momento de ser utilizados como medios probatorios en el juicio tributario o aduanero (Faúndez, Mellado y Pino, 2020: 59).

A continuación, se analizarán los principales antecedentes o documentos tributarios y aduaneros que sirven de sustento al acto administrativo emanado de la autoridad fiscal, esto es, del Servicio de Impuestos Internos (SII) y del Servicio de Aduanas. Esto permitirá conocer sus alcances, especialmente en el caso en que sea aportada como prueba en instancia jurisdiccional.

Formulario 22 sobre impuesto a la renta

De acuerdo con las instrucciones del SII (2020), el único documento válido para efectuar la declaración de los impuestos anuales a la renta es el Formulario 22, el que se presenta en forma electrónica.

Es importante precisar que este Formulario implica una manifestación de voluntad del contribuyente y, por lo tanto, la información que proporciona es de su exclusiva responsabilidad. En nuestra opinión se trata de un acto jurídico que genera consecuencias jurídicas y, en tal sentido, en su esencia es una manifestación de voluntad plasmada por una persona en un formulario proporcionado por la administración fiscal. Encontramos un pronunciamiento en el mismo tenor en la sentencia del 7 de septiembre de 2005 de la Corte de Apelaciones de Santiago que indica lo siguiente: «Las declaraciones de impuesto a la renta representan una manifestación de voluntad emanada de los contribuyentes que deben presentar en las épocas definidas por la ley tributaria con el objetivo de [...] pagar los impuestos adeudados».¹

Situación distinta es la discusión doctrinaria que se ha generado sobre la «determinación» del impuesto. Para la visión más tradicional

¹ Rol 4.392-2005, Corte de Apelaciones de Santiago.

(Blumenstein, 1954: 356) el contribuyente coopera con la determinación y aplicación del impuesto, siendo su declaración esta forma de participación; en tal caso la administración fiscal se aparta de la información entregada por el contribuyente cuando es errónea o incompleta. Las corrientes más modernas (Falsitta, 1999: 390) han planteado que el contribuyente no se limita a declarar los hechos, sino que también los califica de acuerdo con su relevancia jurídica y liquida el impuesto, procediendo al pago conforme a la cifra resultante; se trata de una «autoliquidación» o «autodeterminación» que la autoridad fiscal puede rectificar. Otros autores (Soares Martínez, 1983: 282) desarrollan la «determinación como procedimiento» la que se inicia con la declaración del contribuyente, luego, la autoridad fiscal realiza un proceso de «verificación» con la cual se constituiría la relación jurídica de impuesto.

Como indicamos, independiente de la corriente doctrinaria que se siga, el Formulario 22 es una declaración realizada por los contribuyentes en virtud de la cual manifiesta su voluntad respecto de determinados hechos y se constituye en un acto jurídico que produce efectos jurídicos. Siendo así, los hechos declarados por un contribuyente en dicho documento serán bajo su responsabilidad y las consecuencias que deriven de ello pueden ser presentadas en sede jurisdiccional. Esto es relevante al momento de considerar el Formulario 22 como medio probatorio en juicio, lo que no significa que su contenido, a priori, permita acreditar determinados hechos de la causa.

Sin embargo, al constituirse en una manifestación de parte del contribuyente, en el caso en que este sea demandado, por ejemplo, en juicio de alimentos, el o la demandante podrá considerar el Formulario 22 para acreditar el nivel de sus ingresos. Por otro lado, si es el demandado quien utiliza el Formulario 22 en su beneficio en el mismo juicio, él o la demandante siempre podrá rendir prueba en contrario. Esto último podría generar graves consecuencias para el contribuyente en atención a que, si se acredita que los datos del Formulario 22 no son reales, el juez o la jueza de la causa podrá derivar los antecedentes al SII por posible infracción penal a la ley tributaria.

Contribuyentes no obligados a presentar Formulario 22

No están obligados a presentar el Formulario 22 los pequeños mineros artesanales, comerciantes ambulantes y los suplementeros, en la medida

que solo desarrollen dichas actividades. La liberación se debe a que, en el caso de los pequeños mineros artesanales, pagan impuesto único de primera categoría el que es retenido por los respectivos compradores de minerales; en el caso de los pequeños comerciantes es recaudado por la municipalidad correspondiente y finalmente, en el caso de los suplementeros es retenido por las empresas editoras, periodísticas, distribuidoras o importadoras.

También se eximen de presentar Formulario 22 las personas naturales con residencia o domicilio en Chile, que hayan obtenido rentas de cualquier naturaleza, cuyo monto actualizado al término del ejercicio sea inferior o igual a 13,5 Unidad Tributaria Anual (UTA); salvo que deban declarar la tasa adicional del 10 % establecida en el inciso tercero del artículo 21 de la LIR, por concepto de gastos rechazados y demás partidas a que se refiere dicha norma.

Asimismo, se eximen los trabajadores dependientes, pensionados, jubilados o montepiados afectos al impuesto único de segunda categoría, que no tengan otras rentas distintas al sueldo o pensión y que no estén, además, en la obligación de reliquidar anualmente dicho tributo por percibir simultáneamente rentas de más de un empleador, habilitado o pagador. Lo anterior se debe a que el impuesto único de segunda categoría es retenido por el respectivo empleador, habilitado o pagador.

También las personas naturales o jurídicas, sin domicilio ni residencia en Chile, que sean accionistas de sociedades anónimas, sociedades por acciones y sociedades comanditas por acciones, constituidas en el país, no están obligadas a presentar Formulario 22 siempre que sus rentas correspondan solo a dividendos percibidos, ya que el impuesto adicional que les afecta, en virtud del número 2 del artículo 58 de la LIR, debió ser retenido por la respectiva sociedad en el momento de su distribución. Sin embargo, deben presentar Formulario 22 cuando estén obligados a declarar la tasa adicional del 10 % establecida en el inciso tercero, del artículo 21 de la LIR, por concepto de gastos rechazados.

Campos relacionados con los impuestos finales

El primer recuadro que abre el Formulario 22 se refiere a los datos para determinar el impuesto único de segunda categoría (IUDSC), el impuesto global complementario (IGC) y el impuesto adicional (IA). Como ya se analizó, las rentas provenientes del trabajo dependiente se gravan con

el impuesto de segunda categoría en carácter de único porque, por regla general, la renta gravada no se afecta con ningún otro tributo. Cabe recordar que este tipo de contribuyentes, en principio, no están obligados a presentar Formulario 22 porque es un impuesto de retención. Es decir, las personas naturales o jurídicas en su calidad de empleadores que paguen rentas gravadas en conformidad del artículo 42 número 1, deberán efectuar la retención del impuesto único de segunda categoría sobre las rentas gravadas con dicho tributo, el cual será descontado de la referida renta y enterado en arcas fiscales.

El impuesto global complementario es un impuesto anual porque grava el conjunto de rentas obtenidas en las distintas categorías por contribuyentes personas naturales domiciliadas en Chile, es decir, globaliza las rentas obtenidas de diversas fuentes. Por lo tanto, en esta categoría estarán, entre otros, empresarios individuales, socios de empresas, accionistas, y, en general, propietarios de empresas.

Finalmente, las rentas de fuente chilena obtenidas por contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile también formarán parte de esta primera sección del Formulario 22 para gravarse con el impuesto adicional.

En la **figura 1**, se puede apreciar los distintos códigos que van desde la línea 1, cuyos datos pueden entregar valiosa información al momento de acompañar el Formulario 22 en instancia jurisdiccional si consideramos que, como se explicó anteriormente, su contenido se constituye en una declaración jurada por parte del contribuyente. A continuación, veremos los campos más relevantes.

RENTAS BRUTAS AFECTAS							
1	Retiros o remesas afectos al IGC o IA, según art. 14 letras A) y/o D) N° 3 LIR	1592	1024	1593	1025	104	+
2	Dividendos afectos al IGC o IA, según art. 14 letras A) y/o D) N° 3 LIR	1594	1026	1595	1027	105	+
3	Gastos rechazados y otras partidas referidos en el art. 21 inc. 3° LIR					106	+
4	Rentas presuntas propias y/o de terceras, según art. 14 letra B) N° 2 y art. 34 LIR			1781	603	108	+
5	Otras rentas propias y/o de terceros, provenientes de empresas que determinan su renta efectiva sin contabilidad completa, según art. 14 letra B) N° 1 LIR	1721	1722	1596	954	955	+
6	Rentas asignada propias y/o de terceros, provenientes de empresas sujetas al art. 14 letra D) N° 8 LIR	1597	1598	1599	1631	1632	+
7	Rentas percibidas de los arts. 42 N° 2 (honorarios) y 48 (rem. directores S.A.) LIR, según Recuadro N° 1					110	+
8	Rentas de capitales mobiliarios (art. 20 N° 2 LIR), mayor valor en rescate de cuotas fondos mutuos y enajenación de acciones y derechos sociales (art. 17 N° 8 LIR) y reiros de ELD (arts. 42 ter y quáter LIR)				605	155	+
9	Rentas eventas del IGC, según art. 54 N° 3 LIR	1633	1105	1634	606	152	+
10	Otras rentas de fuente chilena afectas al IGC o IA (según instrucciones)			1635	1031	1032	+
11	Otras rentas de fuente extranjera afectas al IGC o IA (según instrucciones)					1104	+
12	Sueldos, pensiones y otras rentas similares de fuente nacional	1098		Sueldos y otras rentas similares de fuente extranjera	1030	161	+
13	Retiro único y extraordinario de fondos previsionales, establecido en la Ley N° 21.295					1774	+
14	Incremento por IDPC, según arts. 54 N° 1 y 62 LIR	159		Incremento por impuestos soportados en el exterior, según art. 41 A LIR	748	749	+

Figura 1. Rentas brutas afectas

Retiros o remesas (línea 1)

De acuerdo con las instrucciones del SII (2022) esta línea debe ser utilizada por contribuyentes propietarios de empresas acogidas al régimen general de tributación del impuesto de primera categoría (artículo 14 letra A de la LIR) o en el régimen Pyme del número 3 de la letra D del artículo 14 de la LIR, cuenten o no con domicilio o residencia en Chile, para declarar los retiros que efectúen o las remesas que les realicen las señaladas empresas siempre que resulten afectos a impuestos finales. Estas rentas se declaran en el código 104 de esta línea. Se puede presentar el caso que este tipo de contribuyentes reciban utilidades de sus empresas que se consideren como «ingresos no renta» (INR), los cuales no se deben registrar en el Formulario 22. Aquí es importante hacer una distinción entre estos ingresos y la «renta exenta de impuesto».

Los «ingresos no renta» más allá de su mala denominación en la práctica de la tributación, corresponden a montos que no se encuentran afectos a ningún impuesto de la LIR, ni forman parte de ninguna base imponible de la misma ley, como tampoco se consideran para la progresión del IGC. Es por lo anterior que su denominación genera crítica en atención a que una correcta referencia debería ser «ingresos no constitutivos de renta tributable con la LIR», es decir, es renta, pero no de aquellas que tributan con la LIR. Un ejemplo son los montos que contribuyentes propietarios reciben de sus empresas por concepto de disminución de capital (regulado en el artículo 17 número 7 de la LIR). El fundamento radica en que dichos montos fueron aportados a la empresa y ahora se genera el retorno de los mismos al propietario.

Por otro lado, la «renta exenta de impuestos» ha tenido un extenso análisis a nivel doctrinario considerando las distintas definiciones y alcances (Massone, 2013). Para los efectos de la LIR, podemos señalar que la «renta exenta de impuestos» es aquella que habiendo sido objeto de una obligación tributaria es la propia ley que establece la eliminación del nacimiento de dicha obligación no quedando afecta al pago de un gravamen impositivo. Sin embargo, la LIR considera este tipo de rentas para la progresión del IGC, pero luego es desagregada para los efectos de gravar la base imponible con dicho impuesto. Es por esa razón que esta debe declararse en el Formulario 22.

Si bien de lo anterior se desprende que el Formulario 22 puede que no revele todas las rentas del contribuyente como los INR, para este caso

resulta esencial generar cruces de información con otro tipo de declaraciones juradas, como sería la declaración jurada 1948 y el certificado 70.

La declaración jurada 1948 se refiere a la declaración sobre «retiros, remesas y/o dividendos» y sus instrucciones están en la Resolución 98 del 2020 y Resolución 128 del 2021 emitidas por el SII. Esta declaración jurada no la presentan los propietarios socios o accionistas, sino que son las empresas, esto es, aquellas acogidas al régimen de la letra A del artículo 14 de la LIR (régimen de imputación parcial de crédito), y aquellos contribuyentes acogidos al régimen del número 3 de la letra D del mismo artículo (régimen pro Pyme general), incluyendo aquellos contribuyentes del artículo 14 G que opcionalmente se acojan a las normas de la letra A o D del mismo cuerpo legal, que soportan retiros, efectúan remesas o distribuyen dividendos durante el año comercial anterior, y/o imputan retiros en exceso que se encontraban pendientes de tributación. Por lo tanto, esta información presentada por la empresa resultará esencial para generar un cruce con la información dada por su propietario en el Formulario 22.

Precisamente, en las columnas C9, C10, C11, C12, C13 y C16 de la Declaración Jurada 1948, la empresa debe informar si ha soportado retiros de utilidades con tributación cumplida, como es el caso de los INR, lo que servirá de fuente de información para determinar, finalmente, el total de ingresos que está percibiendo una persona. Esto lo podemos ver en la **figura 2**.

Rentas Exentas e Ingresos No Constitutivos de Renta (REX)						
Rentas Con Tributación Cumplida					Rentas Exentas	
Rentas provenientes del registro RAP y Diferencia Inicial de sociedad acogida al ex Art. 14 TER A) LIR	Otras rentas percibidas Sin Prioridad en su orden de imputación	Exceso Distribuciones Desproporcionadas (Nº9 Art.14 A)	Utilidades afectadas con impuesto sustitutivo al FUT (ISFUT) Ley N°20.780	Rentas generadas hasta el 31.12.1983 y/o utilidades afectadas con impuesto sustitutivo al FUT (ISFUT) LEY N°21.210	Rentas Exentas de Impuesto Global Complementario (IGC) (Artículo 11, Ley 18.401), Afectas a Impuesto Adicional	Rentas Exentas de Impuesto Global Complementario (IGC) y/o Impuesto Adicional (IA)
C9	C10	C11	C12	C13	C14	C15

Figura 2. Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta (REX)

En el caso del certificado 70, también es emitido por la empresa y ahí se informan los retiros, remesas y/o dividendos distribuidos, reflejando la misma información que se indica en la declaración jurada 1948.

Dividendos (línea 2)

De acuerdo con las instrucciones del SII (2022) y a diferencia de los retiros y remeses indicadas en la línea 1, en línea 2 se declaran para este caso los dividendos distribuidos a los propietarios de empresas acogidas al régimen establecido en la letra A o en el número 3 de la letra D del artículo 14 de la LIR, cuenten o no con domicilio o residencia en Chile, y siempre que resulten afectas a los impuestos finales. Para este tipo de dividendos las sociedades deben presentar declaración jurada 1949 y deben emitir el certificado 71, los que pueden servir de complemento para identificar ingresos que no se declaran en el Formulario 22 como es el caso de los INR.

Gastos Rechazados (línea 3)

De acuerdo con las instrucciones del SII (2022) en esta línea se deben declarar los denominados «gastos rechazados» que derivan por posibles retiros encubiertos que hayan realizado socios o accionistas de sus respectivas empresas. Estos casos son los siguientes:

- a) Gastos rechazados, de acuerdo a lo dispuesto en el número 1 del artículo 33 de la LIR.
- b) Préstamos calificados de retiros, remesas o distribuciones encubiertos de cantidades afectas a IGC o IA, que las empresas, con excepción de las S. A. abiertas, efectúan a sus respectivos propietarios.
- c) Beneficio que representa el uso o goce, a cualquier título o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta de los bienes del activo de la empresa (presunciones de derecho que dependen del tipo de bien de que se trate).
- d) Bienes de la empresa ejecutados como garantías de obligaciones directas o indirectas de sus propietarios.

Los referidos montos son retiros indirectos que efectúan los propietarios de las empresas y se constituyen en un beneficio que incrementa su patrimonio. Así, por ejemplo, un préstamo que una sociedad realice a un socio puede que se trate, en definitiva, de un retiro encubierto no existiendo el ánimo del socio de pagar dicho préstamo. Con esto se verifica un verdadero beneficio a nivel patrimonial de dicho socio que debe tributarse con los impuestos finales. La misma situación se puede presentar cuando un vehículo de la empresa es usado para fines perso-

nales del socio, lo que representa un beneficio que la propia ley tasa en un 20 % del valor de los vehículos.

Cuando se verifique alguno de los casos señalados anteriormente, la empresa involucrada está obligada a presentar la declaración jurada 1909 sobre: «Declaración jurada anual sobre desembolsos y otras partidas o cantidades a que se refiere el inciso tercero del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta». Esta declaración puede ser requerida en sede jurisdiccional para ser comparada con el Formulario 22 del contribuyente propietario.

Rentas presuntas propias o de terceros (línea 4)

De acuerdo con las instrucciones del SII (2022) se declaran en esta línea las rentas presuntas propias provenientes de la explotación de bienes raíces agrícolas, vehículos de transporte de carga y pasajeros y de actividades mineras. Es importante señalar que este tipo de rentas corresponden a una presunción que determina la propia ley y, por lo tanto, estos montos presuntos pueden ser opuestos a los montos reales percibidos. El fundamento de este tipo de tributación se ampara en el apoyo económico que requieren las tres actividades señaladas y que impulsan de esta forma la economía del país. Por lo mismo, no es una línea que refleje realmente el beneficio económico que reportan los propietarios de las empresas. Un mecanismo para validar los resultados o rentabilidad de estas es a través de la contabilidad, aunque no están obligados a informar con dichos libros.

En este caso, quienes sí están obligados a declarar son los titulares, socios, accionistas, cooperados y comuneros, con domicilio o residencia en Chile o en el extranjero, afectos a impuestos finales, por las rentas presuntas propias que la respectiva empresa individual, empresa individual de responsabilidad limitada, sociedades de personas, sociedades por acción o las comunidades declaren en el código 187 de la línea 54 de su propio Formulario 22.

Para efectos de validar la información, las empresas deben informar al SII las rentas presuntas que les corresponden a sus respectivos propietarios mediante la declaración jurada 1943, las que deberán certificar a los mismos mediante el certificado 58 (con exclusión de las empresas individuales y las empresas individuales de responsabilidad limitada).

También debe declarar en la línea 4 la empresa individual acogida al régimen de renta presunta que obtenga rentas presuntas de terceros acogidos a dicho régimen. Para estos casos también se tendrá que emitir el certificado 58.

Otras rentas propias o de terceros (línea 5)

De acuerdo con las instrucciones del suplemento tributario del SII (2022), esta línea debe ser utilizada por los propietarios de empresas que determinan su renta efectiva sin contabilidad completa, conforme a lo dispuesto en el número 1 de la letra B del 14 de la LIR, cuenten o no con domicilio o residencia en Chile, para declarar las rentas que dichas empresas les asignen.

El SII ha indicado que las rentas deben provenir de las siguientes actividades:

a) Rentas provenientes de la explotación de bosques y plantaciones forestales según las normas del DL 701 de 1974, sobre Fomento Forestal, vigente con anterioridad al 16.05.1998, de acuerdo a lo dispuesto en la Ley 19.561, determinadas mediante las normas contables simplificadas contenidas en el ex DS 871 de 1991 del Ministerio de Hacienda.

b) Rentas provenientes del arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cesión de cualquier otra forma del uso o goce temporal de bienes raíces agrícolas y no agrícolas, determinadas mediante el respectivo contrato celebrado entre las partes.

c) Rentas provenientes de la explotación de predios agrícolas determinadas según las normas de contabilidad simplificadas contenidas en el DS 344 de 2004 del Ministerio de Hacienda.

d) Rentas provenientes de instrumentos derivados de la Ley 20.544.

e) Mayores valores que deban afectarse con los impuestos generales de la LIR, como el obtenido en la enajenación de monedas extranjeras de curso legal o de activos digitales o virtuales, como las criptomonedas, en caso de no concurrir lo requisitos para su afectación con impuestos finales de acuerdo a lo dispuesto en el número 8 del artículo 17 de la LIR.

Las referidas rentas se entenderán retiradas o distribuidas a los propietarios en proporción a su participación en las utilidades y en el caso de las comunidades, en proporción a sus respectivas cuotas en la comunidad, los que deberán declararlas, en la parte que les corresponda, en el código 955 de esta línea.

Las rentas asignadas en los términos indicados deberán ser informadas al SII por las respectivas empresas mediante la declaración jurada 1943 y deberán certificarlas a sus propietarios (con exclusión de la empresa individual) mediante el Certificado 57. También es importante considerar que, en caso de arrendamiento de bienes inmuebles, los arrendatarios que sean contribuyentes deben presentar la correspondiente declaración jurada 1835.

Rentas asignadas propias y/o de terceros, provenientes de empresas sujetas al régimen del artículo 14 letra D número 8 LIR (línea 6)

De acuerdo con las instrucciones del SII (2022), esta línea debe ser utilizada por los propietarios de empresas acogidas al régimen «Pyme transparente» establecido en el número 8 de la letra D) del artículo 14 de la LIR, cuenten o no con domicilio o residencia en Chile; para declarar la base imponible que dichas empresas determinen, en la proporción que les sea asignada, para su afectación con los impuestos finales.

Los propietarios quedarán afectos a los impuestos finales sobre la base imponible que determinen dichas empresas. Esto según la forma que ellos hayan acordado repartir sus utilidades de acuerdo con lo estipulado en el pacto social, los estatutos o, si no son procedentes dichos instrumentos por el tipo de empresa de que se trata, en una escritura pública. En caso de que no resulte aplicable lo anterior, la proporción que corresponderá a cada propietario se determinará de acuerdo a la participación en el capital enterado o pagado y, en su defecto, el capital aportado o suscrito. Para el caso de comuneros que no hayan acordado una forma distinta mediante una escritura pública, la proporción se determinará según su cuota en el bien de que se trate.

Las rentas asignadas en los términos indicados deberán ser informadas al SII por las respectivas empresas mediante la declaración jurada 1947, las que deberán certificar a sus propietarios (con exclusión de la empresa individual) mediante el certificado 69.

Rentas percibidas por honorarios y dieta de directores (línea 7)

Este tipo de ingresos corresponde a trabajadores independientes que emiten boletas de honorarios, como también, la remuneración pagada a directores de sociedades anónimas. Asimismo, en el código 110 de esta línea se refleja el total de los ingresos percibidos en el año y que pro-

vienen de la base imponible que se calcula en el recuadro número 1 del mismo Formulario 22.

De acuerdo con las instrucciones del SII (2022) los referidos contribuyentes que se encuentran obligados a declarar son:

a) Profesionales en general (médicos, arquitectos, abogados, contadores auditores, dentistas, ingenieros, psicólogos, etcétera).

b) Personas que desarrollan una ocupación lucrativa, entendida esta como aquella actividad que en forma independiente ejerce una persona natural, en la cual predomina el trabajo personal basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica por sobre el empleo de maquinarias, herramientas, equipos u otros bienes de capital. Entre estas personas se pueden señalar las siguientes: deportistas, electricistas, fotógrafos ambulantes, gasfiteros, guías de turismo, jinetes, locutores, modelos, profesores de bailes y de artes marciales; comisionistas que no tengan oficina establecida y no empleen capital para financiar operaciones propias o ajenas y actúen en forma personal (sin la intervención de empleados o terceras personas) y peluqueros que ejerzan su actividad en forma personal e independiente (sin la ayuda de otras personas que hagan la misma actividad), sin que sea impedimento la contratación de personas para la ejecución de labores accesorias o secundarias a la profesión como servicio de aseo, preparación de clientes, servicios administrativos, mensajeros (instrucciones impartidas mediante la Circular número 36 de 1993).

c) Auxiliares de la administración de justicia, tales como procuradores, receptores, archiveros judiciales, notarios, secretarios, conservadores de bienes raíces, de comercio y de minas, depositarios, interventores, peritos judiciales, etcétera.

d) Los prácticos de puertos y canales autorizados por la Dirección del Litoral y de la Marina Mercante, cuyas remuneraciones percibidas, conforme a las modificaciones introducidas a los artículos 42 número 1, 69 número 4 y 74 número 1 de la LIR, por la Ley 20.219, quedan sujetas a la tributación del artículo 42 número 2 de la ley del ramo (instrucciones impartidas mediante la Circular número 60 de 2007).

e) Corredores, definidos estos como las personas que prestan una mediación remunerada a las partes contratantes con el fin de facilitarles la conclusión de sus negocios y sin celebrar contratos por cuentas de terceros. Se comprenden en esta definición, por ejemplo, los corredores de propiedades, de frutos del país y de bolsa. Para que clasifiquen en la

Segunda Categoría deben ser personas naturales, que no empleen capital para efectuar las transacciones y operaciones de corretaje sin considerar como capital el valor de las instalaciones y útiles de oficina y que realicen exclusiva y personalmente las operaciones y negociaciones. Esto es sin la intervención de empleados o de terceras personas en el trato de sus clientes para la búsqueda y obtención de los negocios, ni en la realización de las operaciones encomendadas por ellos; sin perjuicio de recurrir al auxilio de terceras personas para la realización de trabajos notoriamente secundarios como ocurre, por ejemplo, con las labores administrativas y auxiliares prestadas por secretarías y mensajeros respectivamente.

f) Socios de sociedades de profesionales, entendiéndose por estas aquellas sociedades clasificadas en la Segunda Categoría que no hayan optado por declarar sus rentas de acuerdo a las normas de la Primera Categoría y que se dedican exclusivamente a prestar servicios o asesorías profesionales por intermedio de sus socios o asociados o con la colaboración de dependientes que coadyuvan a la prestación del servicio profesional. Se hace presente que para que clasifiquen en la Segunda Categoría aquellas sociedades de profesionales que, además de prestar servicios o asesorías de profesionales, se dedican también a hacer cualquier tipo de labor de capacitación; estas deben ser complementarias o accesorias a las asesorías propiamente tales, como por ejemplo, seminarios concernientes a las materias en que prestan los servicios de asesoría profesional, siempre que esta forma de asesoría sea accidental y esporádica y no forme parte de un curso sistemático o programado y esté dirigida al grupo de personas que normalmente atienden o que potencialmente puedan atender como clientes (instrucciones impartidas mediante la Circular número 43 de 1994).

g) Directores o consejeros de sociedades anónimas.

Rentas de capitales mobiliarios (línea 8)

De acuerdo con las instrucciones del SII (2022) declaran en esta lista una gran cantidad de operaciones relacionadas con rentistas de capital (artículo 20 número 2 de la LIR): mayor valor obtenido en la enajenación o rescate de cuotas de fondos mutuos, fondos de inversión y fondos de inversión privados; mayor valor obtenido en la enajenación de acciones o derechos sociales.

Rentas exentas del IGC, según artículo 54 número 3 de la LIR (línea 9)

De acuerdo con las instrucciones del SII (2022) en esta línea se declara las rentas exentas de IGC que la ley califique como tales. Las mencionadas rentas deben formar parte de la renta bruta global solo para efectos de aplicar la escala progresiva de tasas de dicho impuesto, pues a través de la línea 31 se rebaja la parte proporcional del impuesto que corresponda a dichas rentas exentas. No obstante, el monto registrado en esta línea representa un incremento patrimonial efectivo del contribuyente.

Otras rentas de fuente chilena afectas a IGC o IA (línea 10)

Esta línea es una especie de buzón en la cual se registran otras rentas no especificadas en las líneas anteriores.

Otras rentas de fuente extranjera afectas a IGC o IA (línea 11)

Esta línea debe ser utilizada por los contribuyentes afectos a los impuestos finales que no llevan contabilidad para declarar las rentas que obtengan directamente desde exterior.

Sueldos, pensiones y otras rentas similares de fuente nacional o extranjera (línea 12)

Finalmente, esta línea debe ser utilizada por los trabajadores dependientes, jubilados, pensionados, montepiados, titulares de empresas individuales, socios de sociedades de personas y socios gestores de sociedades en comanditas por acciones, para declarar las rentas de fuente chilena o extranjera clasificadas en los artículos 42 números 1, 45 y 46 de la LIR, consistentes en sueldos, pensiones, sueldos empresariales, etcétera y las rentas accesorias o complementarias a las anteriores.

Es importante señalar que este tipo de rentas puede ser corroborada con declaraciones juradas que deben presentar las empresas pagadoras de estos ingresos lo que constituye un buen mecanismo para detectar posibles contradicciones. Estas declaraciones juradas son las siguientes:

a) Declaración jurada 1812 sobre rentas del artículo 42 número 1 (jubilaciones, pensiones o montepíos) y retenciones del impuesto único de segunda categoría de la LIR.

b) Declaración jurada 1887 sobre rentas del artículo 42 número 1 de la LIR, otros componentes de la remuneración y retenciones del impuesto único de segunda categoría.

c) Declaración jurada 1899 sobre movimientos de las cuentas de ahorro previsional voluntario acogidas a las normas del artículo 42 bis de la LIR y depósitos convenidos.

d) Declaración jurada 1929 sobre operaciones en el exterior que debe informar las rentas de fuente extranjera por sueldos, pensiones y otras rentas similares.

Campos relacionados con empresas contribuyentes del impuesto de primera categoría

Esta parte del Formulario 22 puede detectar información con relación al patrimonio de las empresas que tributan con el impuesto de primera categoría, especialmente frente al total de activos y pasivos que puedan registrar. Asimismo, puede derivar información del capital propio tributario (CPT); este si bien es un concepto propio de la tributación y se puede alejar del patrimonio real de la empresa, puede marcar una tendencia de ese patrimonio.

Información de bases imponibles

Se puede apreciar en la **figura 3**, que este tipo de contribuyente informa sobre las bases imponibles para calcular los impuestos que se especifican en cada caso. Por lo tanto, la columna referida a la «base imponible» es un buen indicio para determinar las utilidades de una empresa para fines tributarios. Como se ha señalado, esta base imponible tributaria, en la mayoría de los casos, puede ser distinta al resultado económico real obtenido por una empresa, sin embargo, es un monto que puede marcar una tendencia similar entre la utilidad tributaria y la utilidad financiera.

Información contable

El recuadro número 6 del Formulario 22 también constituye un buen antecedente para establecer el valor patrimonial de una empresa en atención a que se trata de «datos de balance», como se muestra a continuación en la **figura 4**.

IMPUESTOS DETERMINADOS				
50 IMPUESTOS	BASE IMPONIBLE	REBAJAS AL IMPUESTO	31	
51 IDPC de empresas acogidas al régimen Pro Pyme, según art. 14 letra D) N° 3 LIR	18	19	20	+
52 IDPC de empresas acogidas al régimen de imputación parcial de créditos, según art. 14 letra A) LIR	1109	1111	1113	+
53 IDPC contribuyentes o entidades sin vínculo directo o indirecto con propietarios afectos a IGC o IA, según art. 14 letra G) LIR	1640	1641	1642	+
54 IDPC sobre rentas presuntas, según art. 34 LIR	187	188	189	+
55 IDPC sobre rentas efectivas determinadas sin contabilidad completa	1037	1038	1039	+
56 Impuesto de 40% empresas del Estado, según art. 2° D.L. N° 2.388 de 1978	77	74	79	+
57 Pago voluntario a título de IDPC, según art. 14 letra AJ N° 6 LIR	1040		1041	+
58 Diferencia de créditos por IDPC otorgados en forma indebida o en exceso, según art. 14 letra AJ N° 7 LIR			1042	+
59 Impuesto Específico a la Actividad Minera, según art. 64 bis LIR	824		825	+
60 Impuesto Único de 10% por enajenación de bienes raíces, según art. 17 N° 8 letra b) LIR y/o art. 4 Ley N° 21.078	1043	1102	1044	+
61 Impuesto Único de 40% sobre gastos rechazados y otras partidas de acuerdo al art. 21 inc. 1°, art. 14 letra AJ N° 9 LIR	113	1007	114	+
62 IA en carácter de único (activos subyacentes), según art. 58 N° 3 LIR	908		909	+
63 Impuesto Único de 10%, según art. 82 del art. 1° Ley N° 20.712	951		952	+
64 Impuesto Único por exceso de endeudamiento, según art. 41 F LIR	753	754	755	+
65 IA según ex-D.L. N° 600 de 1974	133	138	134	+
66 IA según arts. 58 N° 1 y 2 y 60 inc. 1° LIR	32	76	34	+
67 Impuesto Único tasa 25% por distribuciones desproporcionadas, según artículo 39 transitorio Ley N° 21.210	1643		1644	+

Figura 3. Impuestos determinados

Datos de Balance	
Total del activo	122
Total del pasivo	123
Saldo de caja (sólo dinero en efectivo y documentos al día, según ar(queo)	101
Capital efectivo	102
Saldo cuenta corriente bancaria según conciliación	784
Existencia final	129
Bienes adquiridos contrato leasing	648
Activo inmovilizado	647
Activo gasto diferido goodwill tributario	1003
Activo intangible goodwill tributario (Ley N° 20.780)	1004
Patrimonio financiero	843

Figura 4. Datos del balance

Para construir el balance de una empresa es indispensable contar con documentación contable, esto es: el libro mayor, el libro diario, libro de inventario, entre otros. De esta forma, para que una empresa pueda preparar determinados presupuestos o hacer algunas proyecciones es necesario contar con información básica confiable referente a situaciones ocurridas en un tiempo determinado, siendo la contabilidad la llamada a proporcionarla, aun cuando esto signifique reconocer que las cifras acumuladas en el pasado sean válidas por sí solas para hacer las nuevas proyecciones, puesto que será indispensable evaluar también las nuevas variables que puedan existir (Bosch y Vargas, 2005: 8).

Para lograr una correcta interpretación de las normas contables y, a partir de ello, establecer su impacto o efectos jurídicos, es esencial conocer los principios de contabilidad que vamos a analizar a continuación.

Los actuales parámetros de contabilidad son hechos por un organismo internacional denominado «Foundation IFRS» y fueron adoptados por el Colegio de Contadores de Chile. Así, las normas internacionales de información financiera (NIIF o IFRS) son desarrolladas al interior de la Foundation IFRS, las que deben ser ratificadas por el Consejo de normas internacionales de contabilidad (IASB). En Chile son dos órganos encargados de introducir estas normas: la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS), actual Comisión para el Mercado Financiero (CMF), y el Colegio de Contadores de Chile. Sin embargo, el ordenamiento jurídico también ha introducido normas jurídicas relacionadas con la contabilidad. Así, se pueden resumir las siguientes normas que se desprenden del artículo 16 del Código Tributario:

- En los casos en que la ley exija llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistemas de esta y los de confección de inventarios a prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios.
- Cuando sea necesario practicar un nuevo inventario para determinar la renta de un contribuyente, el Director Regional dispondrá que se efectúe de acuerdo a las exigencias que él mismo determine, tendientes a reflejar la verdadera renta bruta o líquida.
- Salvo disposición expresa en contrario, los ingresos y rentas tributables serán determinados según el sistema contable que haya servido regularmente al contribuyente para computar su renta de acuerdo con sus libros de contabilidad. Sin embargo, si el contribuyente no hubiere seguido un sistema contable generalmente reconocido o si el sistema adoptado no refleja adecuadamente sus ingresos o su renta tributables, ellos serán determinados de acuerdo con un sistema que refleje claramente la renta líquida, incluyendo la distribución y asignación de ingresos, rentas, deducciones y rebajas del comercio, la industria o los negocios que se posean o controlen por el contribuyente.
- El contribuyente que explote más de un negocio, comercio o industria, de diversa naturaleza, al calcular su renta líquida podrá usar diferentes sistemas de contabilidad para cada uno de tales negocios, comercios o industrias.

- No es permitido a los contribuyentes cambiar el sistema de su contabilidad, que haya servido de base para el cálculo de su renta de acuerdo con sus libros, sin aprobación del Director Regional.
- Los balances deberán comprender un período de doce meses, salvo en los casos de término de giro, del primer ejercicio del contribuyente o de aquel en que opere por primera vez la autorización de cambio de fecha del balance. Los balances deberán practicarse al 31 de diciembre de cada año. Sin embargo, el Director Regional, a su juicio exclusivo, podrá autorizar en casos particulares que el balance se practique al 30 de junio.
- Sin perjuicio de las normas sobre imputación de rentas, el monto de un ingreso o de cualquier rubro de la renta deberá ser contabilizado en el año en que se devengue.

Otra disposición que resulta esencial en el Código Tributario es el artículo 21 donde se dispone lo siguiente: «El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos». Por lo tanto, en la medida que la contabilidad sea «fidedigna» el SII no podrá prescindir de ella. El SII ha indicado en Circular 68 del año 1997 que la contabilidad fidedigna es «aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y registra fiel, cronológicamente y por su verdadero monto las operaciones, ingresos y desembolsos, inversiones o existencias de bienes relativos a las actividades del contribuyente que dan origen a las rentas efectivas que la ley obliga a acreditar, excepto aquellas que la ley autorice omitir su anotación».

Por su parte, el artículo 17 del Código Tributario indica que «toda persona que deba acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario». Esta disposición plantea la interrogante sobre el estatuto supletorio de la contabilidad frente a las normas jurídicas tributarias. Al respecto se ha señalado que, conforme a una interpretación sistemática, es obligatorio aplicar las normas contables conforme al Código Tributario para establecer la base imponible del impuesto de la empresa, debiendo estar el sistema contable regularmente utilizado por el contribuyente en todo aquello que no sea contra norma legal expresa diversa (Endress, 2013: 1499). Cabe recordar, en definitiva, que la realidad económica que deriva de la contabilidad es dis-

tinta a la realidad tributaria que busca configurar una base imponible, por lo tanto, en el evento de que prime una norma tributaria por sobre una norma contable será con el preciso objeto de establecer o determinar un impuesto.

Por lo tanto, en la medida que la contabilidad sea fidedigna, los hechos constatados en la misma deben ser aceptados por la autoridad fiscalizadora y, en tal sentido, será esencial establecer un «plan de cuentas» que garantice la información y control de las operaciones de la empresa. Generalmente se utilizan los siguientes grupos de cuentas:

- a) Cuentas de activo: corresponden a todos los derechos patrimoniales, es decir, todo lo que tiene y le deben a la empresa.
- b) Cuentas de pasivo: corresponden a las obligaciones que la empresa debe responder frente a sus acreedores.
- c) Patrimonio líquido: el patrimonio líquido se determina deduciendo del total de activos el total de pasivos. De esta operación deriva el principio de la «partida doble», esto es:

$$\text{Activo} = \text{Pasivo} + \text{Patrimonio}$$

Así, por ejemplo, si el total de activos de la empresa son \$ 1.000 y el total de obligaciones en favor de terceros que representa el pasivo es \$ 600, tenemos que el patrimonio es igual a \$ 400.

$$\begin{aligned} \text{Patrimonio} &= \text{Activo} - \text{Pasivo} \\ \text{Patrimonio} &= \$ 1.000 - \$ 600 \\ \text{Patrimonio} &= \$ 400 \end{aligned}$$

Por lo tanto, la partida doble para este ejemplo sería el siguiente

$$\begin{aligned} \text{Activo} &= \text{Pasivo} + \text{Patrimonio} \\ \text{Activo} &= \$ 600 + \$ 400 \\ \text{Activo} &= \$ 1.000 \end{aligned}$$

Lo anterior queda representado en la **tabla 3**.

Tabla 3. Partida doble

Activos \$1.000	Pasivos \$600
	Patrimonio \$400
Total Activos \$1.000	Total (Pasivo + Patrimonio) \$1.000

Esta información contable se gestionará en los siguientes libros:

a) Libro diario: tiene como función hacer una relación cronológica de todas las operaciones realizadas por una entidad, utilizando un lenguaje contable y dejando claramente establecido los movimientos de cargos y abonos que correspondan.

b) Libro mayor: tiene como función clasificar y agrupar las operaciones realizadas mediante el uso de cuentas (Bosch y Vargas, 2005: 56). De esta manera, en este libro deberá habilitarse un folio especial para cada una de las cuentas que haya adoptado la empresa, traspasando a ellas el movimiento anteriormente contabilizado en el libro diario.

c) Balance: después de contabilizar cronológicamente las operaciones en el libro diario, se traspasan los asientos al mayor, para finalmente, preparar el balance de comprobación y de saldos.

Por lo tanto, si retornamos al recuadro número 6 del Formulario 22, los «datos de balance» nos permitirán valorizar contablemente el valor patrimonial de la empresa, dato que puede ser relevante en sede jurisdiccional para efectos probatorios.

Formulario 29 de declaración mensual y pago simultáneo

Generalidades

El Formulario 29 es una declaración de carácter mensual y pago simultáneo de distintos impuestos, entre ellos, el impuesto sobre las ventas y servicios regulado en el Decreto Ley 825 de 1974 que contiene la Ley de Impuesto sobre las Ventas y Servicios (LIVS).

Como se analizó en el primer capítulo, en el caso particular del impuesto sobre las ventas y servicios, el sistema de determinación en Chile es de sustracción de impuesto en impuesto o crédito contra el impuesto, lo que lleva a afirmar que se trata de un impuesto al consumo, es decir, que incide en el consumidor final como se verá a continuación.

Campos del Formulario 29 relacionados con operaciones de la empresa

El Formulario 29 registra operaciones de ventas y prestación de servicios, como, asimismo, las compras o contratación de servicios que puede hacer un contribuyente. Así, desde la línea 1 a las 6 se registran ope-

raciones que no generan para el contribuyente débito fiscal en la venta y/o prestación de servicios como se desprende en la **figura 5**.

		IMPUESTO AL VALOR AGREGADO D.L. 825/74		Cantidad de documentos	Monto Neto
1	Estados Información de Ingresos	Exportaciones	585	20	
2		Ventas y/o Servicios prestados Exentos, o No Gravados del giro	586	142	
3		Ventas con retención sobre el margen de comercialización (contribuyentes retenidos)	731	732	
4		Ventas y/o Servicios prestados exentos o No Gravados que no son del giro	714	715	
5		Facturas de Compra recibidas con retención total (contribuyentes retenidos) y Factura de Inicio emitida	515	587	
6		Facturas de compras recibidas con retención parcial (Total neto)		720	

Figura 5. Impuesto al valor agregado D.L. 825/74

En este caso se puede apreciar que son operaciones no gravadas con la LIVS como las exportaciones (línea 1) o ventas y/o servicios sean o no del giro (línea 2 y 4). Pero también puede haber operaciones gravadas con la LIVS pero el débito fiscal lo retiene el comprador o beneficiario del servicio, como es el caso de las Facturas de Compras (líneas 5 y 6).

Por otro lado, desde la línea 7 a las 22 son operaciones en las que se registra el débito fiscal que ha generado una determinada operación como se muestra en la **figura 6**.

		Cantidad de documentos		Débitos		
7	Ventas y/o Servicios Prestados Genera Débito	Facturas emitidas por ventas y servicios del giro	503	502	+	
8		Facturas emitidas por la venta de bienes inmuebles afectas a IVA	763	764	+	
9		Facturas y Notas de Débitos por ventas y servicios que no son del giro (activo fijo y otros)	716	717	+	
10		Boletas	110	111	+	
11		Comprobantes o Recibos de Pago generados en transacciones pagadas a través de medios electrónicos	758	759	+	
12		Notas de Débito emitidas asociadas al giro y Notas de Débito recibidas de terceros por retención parcial de cambio de sujeto	512	513	+	
13		Notas de Crédito emitidas por Facturas asociadas al giro y Notas de Crédito recibidas de terceros por retención parcial de cambio de sujeto	509	510	-	
14		Notas de Crédito emitidas por Vales de máquinas autorizadas por el Servicio	708	709	-	
15		Notas de Crédito emitidas por ventas y servicios que no son del giro (activo fijo y otros)	733	734	-	
16		Facturas de Compra recibidas con retención parcial (contribuyentes retenidos)	516	517	+	
17		Liquidación y Liquidación Factura	500	501	+	
18		Adiciones al Débito Fiscal del mes		154	+	
19		Restitución Adicional por proporción de operaciones exentas y/o no gravadas por concepto Art.27 bis, inc.2° (Ley 19.738/01)		518	+	
20		Reintegro del Impuesto de Timbres y Estampillas, Art 3° Ley N° 20.259 e IVA determinado en el Arrendamiento esporádico de BRRR amoblados		713	+	
21		Adiciones al Débito por IEPD Ley 20.765	M3 738	Base 739	Variable 740	741
22		TOTAL DÉBITOS				538

Figura 6. Genera débito

Es importante señalar que en estas operaciones se registra el débito fiscal y no el valor de la operación, pero en razón del 19 % como el valor del impuesto recargado se puede calcular el valor neto de la operación utilizando la siguiente fórmula:

$$\text{Valor neto} = \text{Débito fiscal} / 0,19$$

De esta forma estos datos pueden reflejar la cantidad de ventas y/o servicios que presta una determinada empresa y que corresponden a valores efectivamente percibidos o devengados. Asimismo, esta información resulta cada vez más precisa en atención a que la documentación tributaria de facturas y boletas son electrónicas. También es importante señalar que hay operaciones que disminuyen el total de las ventas y/o servicios debido a que el contribuyente recibe devoluciones de sus mer-

caderías, o bien, procede con la resciliación de contratos de servicios que ha prestado. En este último caso el contribuyente procede a emitir «notas de crédito» como se aprecia en líneas 13, 14 y 15.

Por otro lado, el Formulario 29 también refleja el tipo de operaciones que realiza una empresa; esto es si es productiva o bien una prestadora de servicios. Sin embargo, es importante precisar que los débitos fiscales no implican, en la mayoría de los casos, que sea el resultado financiero de la empresa, porque toda actividad económica implica generar gastos o costos. Esto último se refleja desde la línea 24 a la 43, como se aprecia en la **figura 7**.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO D.L. 825/74			Con derecho a Crédito	Sin derecho a Crédito
23	IVA por documentos electrónicos recibidos	511	514	
			Cantidad de documentos	Monto Neto
24	Internas afectas	564	521	
25	Importaciones	566	560	
26	Internas exentas, o no gravadas	584	562	
			Cantidad de documentos	Crédito, Recuperación y Reintegro
27	Facturas recibidas del giro y Facturas de compra emitidas	519	520	+
28	Facturas recibidas de Proveedores, Supermercados y Comercios similares, Art. 23 N°4 D.L.825, de 1974 (Ley N°20.780)	761	762	+
29	Facturas recibidas por Adquisición o Construcción de Bienes Inmuebles, Art.8° transitorio (Ley N°20.780)	765	766	+
30	Facturas activo fijo	524	526	+
31	Notas de Crédito recibidas y Notas de Crédito emitidas por retención de cambio de sujeto	527	528	-
32	Notas de Débito recibidas y Notas de Débito emitidas por retención de cambio de sujeto	531	532	+
33	Declaraciones de Ingreso (DIIn) importaciones del giro	534	535	+
34	Declaraciones de Ingreso (DIIn) importaciones activo fijo	536	553	+
35	Remanente Crédito Fiscal mes anterior		504	+
36	Devolución Solicitud Art. 36 (Exportadores)		593	-
37	Devolución Solicitud Art. 27 bis (Activo fijo)		594	-
38	Certificado Imputación Art. 27 bis (Activo fijo)		592	-
39	Devolución Solicitud Art. 3° (Cambio de Sujeto)		539	-
40	Devolución Solicitud Ley N° 20.258 por remanente CF IVA originado en Impuesto Específico Petróleo Diesel (Generadoras Eléctricas)		718	-
41	Monto Reintegrado por Devolución Indevida de Crédito Fiscal D.S. 348 (Exportadores)		164	+

Figura 7. Créditos y compras

Es importante considerar que hay líneas que disminuyen los créditos fiscales por determinadas circunstancias como, por ejemplo, cuando el contribuyente procede a hacer devoluciones de compras que ha realizado o bien ha resciliado servicios que ha recibido. Esto implica obtener una devolución de dineros.

Documentación aduanera

La conceptualización y naturaleza de la documentación aduanera está regulada en los artículos 2 y 71-116 de la Ordenanza de Aduanas y se materializa en las denominadas destinaciones aduaneras que originarán, como veremos más adelante, distintos efectos jurídicos y probatorios en un eventual proceso judicial.

Estas destinaciones aduaneras están constituidas por la manifestación de voluntad del dueño, consignante o consignatario que indica el régimen aduanero que debe darse a las mercancías que ingresan o salen del territorio nacional (artículo 71 Ordenanza de Aduanas).

En consecuencia, todo régimen aduanero, cualquiera sea su naturaleza, para que nazca o produzca consecuencias jurídicas requiere de una manifestación de voluntad previa del interesado y solo en virtud de una destinación aduanera las mercancías quedan sometidas, en forma legal y reglamentaria, al régimen aduanero elegido.

Ahora bien, esta tramitación del régimen aduanero de la mercancía requiere consolidar la «formalización» de la respectiva destinación aduanera. En este contexto, la formalización de las destinaciones aduaneras se hará mediante el documento denominado «declaración» que debe indicar la clase o modalidad de la destinación de que se trate, por ejemplo:

- Declaración de Ingreso (DIN)
- Declaración de Importación de Pago Simultáneo (DIPS)
- Documento Único de Salida (DUS)
- Documento Único de Salida Simplificado (DUSSI)

La destinación aduanera debe declararse ante la aduana bajo cuya potestad se encuentran las mercancías a que se refiere la destinación, es decir, en el lugar donde serán ingresadas al país, salvo los casos en que el Director Nacional de Aduanas autorice su declaración ante otra.

Requisitos de la Destinación Aduanera

Las exigencias formales de la destinación aduanera las encontramos en los artículos 72 y siguientes de la Ordenanza de Aduanas y son:

- a) Debe ser solicitada por escrito («documento»), en un formulario oficial.
- b) Ante la aduana bajo cuya potestad se encuentren las mercancías solicitadas a despacho.
- c) Debe confeccionarse de acuerdo a los datos que suministren los documentos que le sirven de antecedente y/o al reconocimiento que pueda efectuarse.
- d) Indicar los datos necesarios para individualizar arancelariamente la mercancía.
- e) Informar todos los demás datos necesarios para individualizar la mercancía.
- f) Señalar el valor aduanero de la mercancía.
- g) Acreditar carácter de dueño, consignante o consignatario de la

mercancía (mediante la presentación del documento de transporte que tiene para la aduana el carácter de comprobante de la consignación).

h) Presentación de los «documentos de despacho» o «documentos de base» exigidos en el Capítulo 3, numeral 10 de la Resolución D.N.A. número 1300/2006.

Aduanas y tramitación de Destinaciones

Las destinaciones aduaneras deben tramitarse ante la aduana bajo cuya potestad se encuentran las mercancías a que se refiere la destinación, salvo los casos en que se autorice su declaración ante otra.

Solo se aceptarán a trámite las declaraciones que amparen mercancías que le hayan sido presentadas en conformidad al artículo 34 de la Ordenanza de Aduanas, es decir manifestadas.

Salvo que la autoridad aduanera acepte a trámite una destinación de mercancías no presentadas a la aduana, en cuyo caso las mercancías deben ser manifestadas ante ella en un plazo no superior a sesenta días contados desde la fecha de legalización de la destinación aduanera, plazo que podrá ser prorrogado por el Director Nacional de Aduanas en casos calificados.

En este contexto, conforme el mismo artículo 34, las mercancías que ingresen al país deben ser manifestadas a la aduana en el primer punto de entrada, acto de manifestar que se refiere a la obligación del transportista (terrestre, marítimo, o aéreo) de informar a la aduana el detalle de las mercancías que transporta.

El «manifiesto» consignará el contrato de transporte (carta de porte terrestre, ferroviario, o conocimiento de embarque-marítimo o guía aérea-aéreo).

Por su parte, sin perjuicio de lo dispuesto en convenios internacionales, todo vehículo al momento de su llegada o salida del territorio deberá presentar, a través del conductor o de su representante, los siguientes documentos a la aduana correspondiente al lugar de su ingreso o salida:

- a) Manifiesto de carga general, incluida las provisiones y rancho.
- b) Lista de pasajeros y tripulantes.
- c) Guía de correos.

Actos que forman parte del perfeccionamiento de una destinación aduanera

En esta etapa encontramos varios pasos, algunos con muchos detalles y diferentes efectos:

a) Presentación y recepción (artículos 32 a 47 y artículo 80 de Ordenanza de Aduanas). Estos constituyen los actos mediante los cuales se presenta a la aduana el documento de la respectiva destinación para su verificación y esta lo recibe para su verificación.

b) Verificación (artículo 81 de Ordenanza de Aduanas). Este es el acto mediante el cual la aduana verifica y comprueba que la respectiva declaración presentada contiene todos los datos, menciones y formalidades exigidas por la legislación aduanera, que sea coherente y constituya una declaración unívoca.

c) Aceptación (artículo 80 de Ordenanza de Aduanas). Este es el acto jurídico mediante el cual la aduana, luego de la verificación conforme, acoge a tramitación el documento y solicitud de régimen aduanero de las mercancías respectivas, lo numera y da fecha cierta.

En esta etapa, las mercancías objeto de la declaración deben haber sido manifestadas a la aduana, sin perjuicio de poder aceptar a trámite documentos de destinación que se refieran a mercancías no presentadas que constituyen la llamada destinación con «tramite anticipado». En este caso las mercancías deben ser entregadas ante la aduana respectiva en un plazo no superior a 60 días contados desde la fecha de legalización del referido documento, plazo que podrá ser prorrogado.

Aquí cabe señalar que las mercancías extranjeras que ingresen al territorio deben ser presentadas (manifestadas) a la aduana en el primer punto de entrada al país (artículo 34 de Ordenanza de Aduanas). Esta obligación de manifestar se refiere a la obligación del transportista (terrestre, marítimo, o aéreo) de informar a la aduana el detalle de las mercancías que transporta.

De este modo, el manifiesto que consigna el contrato de transporte puede ser la carta de porte-terrestre, ferroviario; conocimiento embarque-marítimo o; guía aérea-aéreo.

Efectos de la aceptación

a) Fija la legislación aplicable a la destinación (artículo 82 de Ordenanza de Aduanas): i) Los derechos, impuestos, tasas y demás gravámenes que se aplican son aquellos vigentes al momento de la aceptación. ii) El despachador queda sujeto al cumplimiento de las obligaciones que le impongan las leyes u otras disposiciones vigentes a la fecha de la aceptación. iii. Algunos autores hablan de la existencia de derechos adquiridos sobre el régimen aduanero declarado.

Desde la aceptación a trámite se incorpora al patrimonio del importador el derecho de que se apliquen los derechos, impuestos, tasas y demás gravámenes vigentes a ese momento.

b) Fija la fecha de la valoración aduanera (artículos 70 y 79 de Ordenanza de Aduanas): i) En los documentos de destinación aduanera el valor aduanero de las mercancías se expresa en dólares de los Estados Unidos de América y la respectiva equivalencia con otras monedas extranjeras es la que fija el Banco Central, vigente al momento de la aceptación. Esta equivalencia es sin perjuicio del tipo de cambio para efectos del pago de los respectivos gravámenes y que es aquel existente a la fecha del correspondiente pago. ii) Las cantidades de mercancías y su valor aduanero serán los que correspondan efectivamente al momento de la aceptación.

c) Se hace irrevocable la destinación (artículo 83 de Ordenanza de Aduanas): i) No puede enmendarse o rectificarse por el declarante. ii) No puede ser dejada sin efecto, a menos que:

- Legal y reglamentariamente no haya debido ser aceptada o
- No apareciere la mercancía (hipótesis distinta a la del artículo 92 de Ordenanza de Aduanas)

d) Fija el momento en que las aduanas pueden hacer el procedimiento de la duda razonable (artículo 69 de Ordenanza de Aduanas): aceptada a trámite la destinación y si la aduana tiene motivos fundados para dudar de la veracidad y exactitud del valor declarado o de los documentos presentados que le sirven de antecedente, podrá, por una vez, exigir al importador que proporcione otros documentos o pruebas que acrediten que el monto declarado representa efectivamente el valor de transacción de las mercancías.

La aduana le concederá al importador un plazo prudencial para entregar la información requerida. Con la respuesta del importador o a falta de ella, se adoptará una decisión que se le comunicará por escrito en un plazo no mayor de doce días hábiles y donde se señalará sus fundamentos. Aquí normalmente se formulará el denominado «cargo» por la diferencia de gravámenes correspondiente, puesto que al desechar el valor de transacción será necesario recurrir a los siguientes métodos de valoración. Este procedimiento no impide la fiscalización en revisiones, investigaciones o auditorías a posteriori.

En este contexto y a propósito de la duda razonable surgen temas relevantes que están relacionados con efectos en la eventual etapa judicial probatoria que trataremos más adelante:

- Oficios reservados
- Precios mínimos o de referencia
- Base valoración
- Elementos para dudar

e) Fija el momento en que las aduanas pueden hacer el aforo (artículo 84 de Ordenanza de Aduanas): el aforo es un acto de accertamiento tributario de los gravámenes que afectan a la introducción al país de la mercancía, ya sea para pagarlos o para caucionarlos según sea la destinación que a su respecto se solicita. Aceptada a trámite la declaración, las aduanas, para la comprobación de los datos declarados podrán practicar las operaciones de examen físico, revisión documental o aforo de las mercancías. El examen físico es el reconocimiento material de las mercancías. Por su parte, la revisión documental consiste en examinar la conformidad entre la declaración y los documentos que le sirvieron de base.

El acto de aforo constituye una operación única que implica practicar en una misma actuación el examen físico y la revisión documental de tal manera que se compruebe: i. La clasificación de las mercancías. ii. Su valoración. iii. La determinación de su origen cuando proceda. iv. Los demás datos necesarios para fines de tributación y fiscalización aduanera.

Las operaciones de examen físico, revisión documental y aforo deberán ser hechas por funcionarios aduaneros especialmente facultados en las zonas primarias de jurisdicción o en los recintos puestos, temporal o permanentemente, bajo su potestad.

f) La destinación pasa a ser instrumento público: aquí analizaremos en las respectivas sesiones que el instrumento que hasta antes de esa fecha era un simple documento privado, se convierte en público y con sus respectivas solemnidades legales por ser autorizado por un funcionario público competente.

d) Liquidación. El acto de la liquidación es la operación mediante la cual, en base al aforo, se practican los cálculos aritméticos a fin de determinar el monto de los derechos, impuestos, tasas y gravámenes que afectan a una mercancía y que corresponde aplicar al servicio.

e) Legalización (artículo 92 de Ordenanza de Aduanas)

Este es el acto por el cual la aduana constata que la respectiva declaración ha cumplido todos los trámites legales y reglamentarios otorgándole su aprobación.

Efecto de la legalización

La declaración se hace intangible y como instrumento público que es a partir de ese momento, no puede modificarse o ser dejada sin efecto salvo en casos expresamente contemplados por la misma ley.

Modificación o Anulación de Destinación Aduanera (artículo 92 de la Ordenanza de Aduanas)

Legalizada la declaración aduanera solo podrá ser modificada o dejada sin efecto por aduanas en los siguientes casos taxativos contemplados por la misma norma del artículo 92 de Ordenanza de Aduanas:

a) Cuando contravengan las leyes o reglamentos que regulan el comercio de importación o exportación;

b) Cuando ellas no correspondan a la naturaleza de la operación a que se refieren;

c) Cuando se hayan aplicado erróneamente los derechos, impuestos, tasas o demás gravámenes

d) Cuando el fallo de la reclamación aduanera (TTA) interpuesta así lo disponga.

Hipótesis de Cargos Aduaneros (artículos 92 bis y 94 de la Ordenanza de Aduanas)

Luego de ingresada la mercancía a territorio nacional y como consecuencia de la intervención de la autoridad aduanera, eventualmente se formularán cargos en las siguientes hipótesis contempladas por el legislador:

a) Si como consecuencia de la modificación o anulación contemplada en el artículo 92 resultan mayores gravámenes que los cobrados, se formulará un cargo por la diferencia. En este caso, el plazo de prescripción para formular estos cargos es de dos años contado desde la fecha de la legalización. En caso de que se constatare en las declaraciones presentadas dolo o uso de documentación maliciosamente falsa, el plazo de un año se ampliará a cinco.

Este plazo de prescripción será distinto en los siguientes casos: i) Tratándose de cargos derivados de fiscalizaciones de origen para la aplicación de regímenes arancelarios preferenciales contemplados en convenios internacionales: plazo prescripción cargo según el término que el convenio considere para la conservación de los documentos que sirven de base al origen preferencial de las mercancías. ii) En caso de importación de bienes de capital acogidos a beneficios de la Ley 18.634 y otros casos en que una ley especial establezca requisitos cuyo incumplimiento implique la formulación de cargos, el plazo de prescripción será el que dichas leyes especiales contemplen. iii. En caso de declaraciones que amparen regímenes suspensivos de derechos, el plazo de prescripción se contará desde la fecha de la legalización de la declaración definitiva que cancela la declaración suspensiva.

Estos cargos se notifican por carta certificada, la que se entiende practicada al tercer día de expedida.

b) Si las mercancías son retiradas de los recintos de depósito aduanero sin previo pago de la totalidad de los derechos, impuestos, tasas, tarifas, multas y otras cargas que se adeuden por actos u operaciones aduaneras, se hará un «cargo» para su cobro cuya liquidación y pago no se haya efectuado o no haya de efectuarse mediante documentos de destinación u otros. Este cargo se notifica por carta certificada, la que se entiende practicada al tercer día de expedida.

La notificación de estos cargos se efectúa al consignatario o importador al domicilio señalado en el documento de destinación aduanera y se debe remitir también copia del cargo al despachador.

Por su parte, el plazo para emitir estos cargos prescribe en 3 años contados desde la fecha en que dicho cobro se hizo exigible, de conformidad a lo establecido en el artículo 2.521 del Código Civil (prescriben en tres años las acciones a favor o en contra del Fisco y de las municipalidades provenientes de toda clase de impuestos), es decir desde la fecha de: i. La aceptación (si es que existe documento de destinación) o ii. Producción material del hecho gravado (si es que no existe documento de destinación).

Clases de destinaciones aduaneras

Destinación aduanera definitiva

Es aquella que por la naturaleza de la operación no queda condicionada a posteriores ratificaciones y son:

- a) Importación (DIN-DIPS)
- b) Exportación (DUS)
- c) Reexportación

Destinación aduanera provisoria

Es aquella que tienen una duración limitada al objetivo para el cual fue requerida, sin efectos jurídicos posteriores y son:

- a) Transbordo
- b) Tránsito
- c) Redestinación

Destinación aduanera suspensiva

Es aquella que permite el ingreso o salida de mercancías, sin perder su nacionalidad, desde o al territorio nacional por un tiempo determinado y para situaciones excepcionales expresamente contempladas y autorizadas por la ley y son:

- a) Almacén Particular
- b) Admisión Temporal
- c) Salida Temporal.
- d) Depósito

Destinación aduanera restrictiva

Es aquella que tiene efectos únicamente en un determinado lugar del territorio o respecto de ciertos sujetos o actividad y son:

- a) Destinaciones originadas en Zona Franca (reexpedición, traspaso, etcétera)
- b) Importación de automóviles por lisiados
- c) Las de la Sección 0, del Arancel Aduanero (menaje y automóvil chileno, residentes extranjero o artículo 35)

Destinaciones aduaneras de mercancías que ingresan al país

a) Importación (artículos 2 números 3, 103 y 104 de Ordenanza de Aduanas): es la introducción legal de mercancías extranjeras para su uso o consumo en el país. Deberán, en forma previa a su retiro, pagar los derechos de importación, salvo:

- las expresamente declaradas exentas por ley o
- se encuentren sometidas a una modalidad de pago diversos. (por ejemplo: pago diferido)

b) Almacén particular (artículos 109, 110 y 111 de Ordenanza de Aduanas): es el ingreso de mercancías extranjeras al país por un plazo determinado para ser depositadas en locales o recintos particulares, habilitados por la aduana por un tiempo determinado para el depósito de mercancías, sin pagar previamente los derechos e impuestos que se causen en su importación (por ejemplo: combustibles, explosivos, químicos).

c) Admisión temporal (artículo 107 de Ordenanza de Aduanas): es el ingreso de mercancías extranjeras 1) al territorio nacional o 2) al resto del país desde zonas de tratamiento aduanero especial (por ejemplo: zona franca), sin perder su calidad de mercancía extranjera, con un fin y plazo previamente determinado, tiempo durante el que se suspende la tributación a su importación, para posteriormente, al finalizar dicho plazo, ser:

- Reexportadas (retornar a su origen)
- Importadas o
- Entregadas a la aduana.

d) Admisión temporal para perfeccionamiento activo. Almacén particular de exportación (artículo 108, de Ordenanza de Aduanas): es el ingreso temporal al país de mercancías para ser destinadas a ciertas actividades de exportación mediante su transformación, armado, elaboración o para ser sometidas a otros procesos de terminación en determinados recintos autorizados, eximiéndose de la tributación que causa su importación.

e) Reingreso-Reimportación (artículo 105, Ordenanza de Aduanas): es el ingreso al país de mercancías nacionales o nacionalizadas y que por causa justificada no se acogieron al Régimen de Salida Temporal, las que quedan exentas de tributación.

f) Tránsito: es el traslado o paso de mercancías extranjeras de un país a otro a través del territorio nacional chileno cuando este forma parte del trayecto total iniciado en el extranjero y que finaliza fuera de las fronteras nacionales. También se considera tránsito el envío de mercancías extranjeras al exterior que se hubieren descargado por error u otras causas calificadas en las zonas primarias o lugares habilitados, con la condición de que no hayan salido de dichos recintos y que su llegada al país y su posterior envío al exterior se efectúe por vía marítima o aérea.

g) Transbordo (artículo 2 número 12 de Ordenanza de Aduanas): es el traslado directo e indirecto de mercancías, desde un vehículo a otro, o al mismo en diverso viaje, incluso la descarga a tierra con el mismo fin de continuar a su destino y aunque transcurra un cierto plazo entre su llegada y su salida.

h) Redestinación (artículo 2 número 11, de Ordenanza de Aduanas): es el envío de mercancías extranjeras desde una aduana a otra del país, para los fines de su importación inmediata o para la continuación de su almacenamiento.

Destinaciones aduaneras de mercancías que salen del país

a) Salida temporal para perfeccionamiento pasivo (artículo 116, de la Ordenanza de Aduanas): es la salida al exterior del país de mercancías nacionales o nacionalizadas, para ser objeto de reparación o procesamiento, siempre que se trate de especies susceptibles de acogerse a salida temporal.

En este caso, cuando estas mercancías retornan al país se aplicará la tributación respectiva por las piezas, partes, repuestos y materiales de

cualquier naturaleza, incorporados en el exterior, como también al valor por los trabajos de reparación y procesamiento.

b) Exportación (artículos 2 número 4, 112 y 113, de la Ordenanza de Aduanas): es la salida legal de mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo en el extranjero, la que se entiende consumada cuando la mercancía haya sido legal y efectivamente enviada al exterior con la intención de ser usada o consumida en el extranjero. Cabe recordar que las exportaciones no están afectas al pago de derechos a menos que una ley las grave expresamente.

c) Reexportación (artículo 2 número 10, de la Ordenanza de Aduanas): es el retorno al exterior de mercancías ingresadas al país, pero no nacionalizadas.

d) Reexpedición: es el envío de mercancías extranjeras 1) desde una zona franca a otra; 2) al extranjero; 3) a depósitos francos, o; 4) a una zona primaria.

e) Salida temporal (artículo 114 de la Ordenanza de Aduanas): es la salida al extranjero de mercancías nacionales o nacionalizadas, sin perder su calidad de tales y sin que a su retorno estén afectas a tributación, siempre y cuando:

- Sean identificables en especie
- Sean retornadas al país dentro del plazo concedido
- Su especificación, naturaleza o destino corresponda a alguna de las que señala el número 3 del artículo 114 de la Ordenanza de Aduanas (vehículos y animales de carga, conducidos por residentes en el país, maquinarias y herramientas, muestrarios y exposiciones nacionales, etcétera).

Capítulo 3

Procedimiento general de reclamación ante tribunales tributarios y aduaneros

Justicia Tributaria y Aduanera

Introducción

La creación de la Nueva Justicia Tributaria y Aduanera mediante la Ley 20.322 publicada en el *Diario Oficial* el 27 enero de 2009, dio cumplimiento a una obligación de derecho internacional contraída por Chile mediante el Pacto de San José de Costa Rica de 1969, en vigor en Chile mediante Decreto 873 del año 1991, que estableció 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».

La dictación de la Ley 20.322 se fundó en los reparos al sistema vigente en la época, esencialmente por la falta de «independencia» e «imparcialidad» de los jueces del Servicio de Impuestos Internos y del Servicio Nacional de Aduanas. Ambos principios no solo son considerados elementos de todo procedimiento justo y racional sino consustanciales al concepto mismo de proceso en un Estado constitucional democrático, de tal forma que, en virtud del principio de legalidad, no solo los tributos deben estar subordinados en todos sus aspectos a la Ley, sino que también se debe garantizar que cuando los actos de la autoridad fiscal violen este principio puedan efectivamente ser rectificadas mediante el acto de decisión jurisdiccional de un Tribunal (Massone Parodi, 2009: 1).

Sin embargo, para el ejercicio de esta especial jurisdicción fiscal, la Ley 20.322 y sus posteriores modificaciones solo proporcionó a los sentenciadores una lacónica y sumaria reglamentación procesal, la que con el tiempo fue completada por la judicatura mediante el ejercicio práctico de esta justicia, recurriendo para ello a las normas comunes del Código de Procedimiento Civil y también a las reglas del Procedimiento General del Código Tributario y Ordenanza de Aduanas.

Esta reglamentación sumaria que regula los procedimientos tributarios y aduaneros se puede constatar en las siguientes normas:

a) El artículo 1 de la Ley 20.322 que solo se limita a delimitar las funciones de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA).

b) El Libro III del Código Tributario que regula sucintamente la competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, la representación del Fisco, la competencia de segunda instancia y de la Corte Suprema, para luego establecer brevemente los distintos procedimientos judiciales ante los nuevos tribunales, siendo el Reclamo general el que mayor regulación tiene en no más de 23 artículos. Por su parte el Reclamo de avalúo solo posee seis artículos, el Procedimiento especial de vulneración de derechos, tres, el Procedimiento de declaración judicial de la existencia de abuso o simulación tiene un solo artículo, al igual que el Procedimiento general de aplicación de sanciones y el Procedimiento especial para aplicación de ciertas multas.

En este contexto, en el origen de esta nueva justicia apareció el trascendental aspecto procesal probatorio que inquietó a todos los actores de este sistema. Surge así la cuestión sobre la carga y la forma en que las partes debían probar sus respectivas alegaciones y defensas, tomando en consideración que la parte demandada estaba constituida por el Estado representado por el Servicio de Impuestos Internos y Servicio Nacional de Aduanas y, por la otra parte, estaba el contribuyente.

Esta diferencia en cuanto a la naturaleza de cada una de las partes no era baladí por cuanto, además de los contrastes en cuanto a la ingente capacidad del recurso humano especializado que respalda la defensa del Fisco, este además se encontraba amparado en un sistema normativo y de criterio jurisprudencial ya asentado que lo dejaba en una cómoda posición probatoria. Por otra parte, esto significaba una carga de la prueba que recaía exclusivamente en el contribuyente quien, con mucho esfuerzo, debía procurar, al inicio de esta nueva justicia, desplegar sus medios probatorios en un escenario de incertidumbre procedimental. Cabe señalar que este sombrío escenario procesal que enfrentaron los contribuyentes explicaría en parte la estadística de los fallos de los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Por su parte, los nuevos jueces y juezas se enfrentaron también a la pregunta sobre cómo debía recibirse la prueba en materia tributaria y aduanera, atendida la lacónica regulación al respecto que ofrecieron las nuevas normas procesales. Se efectuó entonces una verdadera construc-

ción jurisprudencial más o menos uniforme por parte de los distintos TTA para la forma de recibir los medios probatorios de las partes.

No obstante, con el tiempo se ha podido apreciar el esfuerzo de, al menos, el Servicio de Impuestos Internos para sacar adelante instrucciones e implementaciones de las diversas normas de protección de los derechos del contribuyente que surgen con las últimas modificaciones legislativas, como la Ley 21.210. Se ha constatado también la modernización en su mirada e interacción con el contribuyente al proponer diversas acciones dirigidas a favorecer la resolución de los conflictos en sede administrativa.

En este sentido y sin perjuicio de los principios y objetivos de los diferentes cambios o reformas tributarias y constitucionales que incidan en el ámbito fiscal, nuestro país no debe dejar de avanzar en la digitalización y modernización de los derechos de los contribuyentes. Aquí se debe incluir la facilitación del debido acceso a la justicia tributaria aduanera, pasando también por un sistema que permita que cualquier ciudadano o empresa esté en iguales condiciones de rendir la prueba ante los jueces. Esto sobre todo considerando que, en el ámbito tributario y aduanero, el Estado es el autor de la norma, el titular de la pretensión fiscal impositiva o sancionatoria y también el juez de la controversia donde el contribuyente se enfrenta a una contraparte constituida por un gigantesco ente que es el mismo Estado.

Por su parte, en materia tributaria y aduanera, como también en sus aspectos procesales probatorios se aprecia que en innumerables ocasiones el legislador no es lo suficientemente claro y elocuente, conllevando a una sistemática y constante interpretación pro Fisco que muchas veces tiene un efecto lesivo para el contribuyente. Sin embargo, al considerar que todas las formalidades y procedimientos que regulan la actuación de los órganos fiscales (imponiendo exigencias que debe cumplir la autoridad en la fiscalización), tienen como única finalidad resguardar los derechos de los administrados frente al ejercicio del poder del Estado, aquellas deben interpretarse siempre en favor del contribuyente. Así, este criterio pro contribuyente debería tener un expreso reflejo normativo en nuestro ordenamiento jurídico dentro del contexto de los derechos de los contribuyentes.

Desde diciembre de 2009, época en que asumieron todos los funcionarios, secretarios y judicatura de los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros, se inició la implementación de esta nueva justicia con la de-

cisión y plena convicción de que su existencia debía llevar al Servicio de Impuestos Internos y al Servicio Nacional de Aduanas a perfeccionar y modernizar sus actos de fiscalización en relación con los derechos de los contribuyentes. Aparece así por primera vez una nueva relación Estado-contribuyente. Cuando se vuelve la mirada a la forma en que se desplegaban las facultades de los servicios fiscalizadores hasta el año 2009 y se hace la comparación con la fiscalización que hoy presenciamos, observamos una dramática evolución en favor de los contribuyentes. Esto ha sido directa y natural consecuencia del desarrollo de la jurisprudencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros y de las Cortes Superiores de Justicia que, por su parte, han liderado diversos cambios legislativos que perfeccionaron los derechos de los contribuyentes y que también podemos constatar en la última Ley 21.210. En este contexto y desde sus orígenes, el gran desafío que siempre mantiene la Justicia Tributaria y Aduanera es el de servir de pilar, independiente e imparcial, en el resguardo de los derechos de los contribuyentes y ciudadanos en un Estado constitucional democrático, considerando ya no solo el decimonónico interés público del Fisco.

La Justicia Tributaria y Aduanera o, tal vez en un futuro, la Justicia Contenciosa Administrativa, mantiene vigente el desafío de seguir velando por la observancia de los principios del debido proceso, legalidad e igualdad entre los litigantes. Esto se hace más especial al considerar la nueva carga probatoria de la prueba del Servicio de Impuestos Internos que la Ley 21.210 incorporó al Código Tributario y que constituye el hito procesal más relevante desde la creación de esta Justicia Tributaria y Aduanera. Esto porque así se termina para los contribuyentes, al menos en sede tributaria, una exclusiva y pesada carga probatoria derivada de la uniforme aplicación judicial, desde el 2010, del artículo 21 del mismo Código, peso de la prueba que esperamos sea también reformado en el proceso judicial aduanero ante el TTA.

Origen de la Nueva Justicia Tributaria y Aduanera

La idea de legislar en esta materia tiene su origen en el mensaje de 24 de agosto del 2000 del presidente de la República Ricardo Lagos Escobar, con el que se inició la tramitación de la ley 19.738 del 19 de junio de 2001, que estableció normas para combatir la evasión tributaria, convocándose a un «Comité de Expertos», compuesto por senadores,

diputados, representantes del Poder Judicial, Colegio de Abogados, Colegio de Contadores, Consejo de Defensa del Estado, Confederación de la Producción y del Comercio, profesores universitarios y autoridades de Gobierno.

Posteriormente, en diciembre de 2002 el presidente envía al Congreso el proyecto de ley que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria; el 13 de diciembre de 2005 fue aprobado por la Cámara de Diputados y pasa así a la Cámara Alta. A continuación, el 30 de octubre del 2006, la presidenta Michelle Bachelet presentó al Congreso Nacional la indicación sustitutiva a este proyecto de ley que incorpora las materias aduaneras y avanza en mayores grados de independencia.

Finalmente, luego de una larga tramitación y discusión legislativa, la Nueva Justicia Tributaria y Aduanera comienza a regir con la Ley 20.322 publicada en el *Diario Oficial* el 27 enero de 2009. Su entrada en vigor y puesta en marcha fue diseñada en forma gradual, principiando el 1 de febrero de 2010 en las regiones del norte de nuestro país y así paulatinamente cada 1 de febrero de los años siguientes para acercarse y llegar finalmente a la región Metropolitana, de Valparaíso y la ciudad de Rancagua, el 1 de febrero de 2013.

El proyecto de la Ley 20.322 se fundó en los reparos al sistema vigente en la época, esencialmente por la falta de independencia de los jueces de Impuestos Internos y Aduanas con respecto al organismo público al que pertenecían y la necesidad de un órgano jurisdiccional, técnico e independiente.

Cabe recordar que, en el ámbito aduanero, la Ley obligaba a los jueces administradores y directores regionales a resolver los litigios aplicando la interpretación emanada del director nacional del servicio y los jueces eran sus funcionarios de confianza.

Además, conforme los artículos 15 y 17 del DFL 329/1979, y artículos 117 y 119 de la Ordenanza de Aduanas, a los directores regionales y administradores de aduanas les correspondía fallar los antiguos reclamos de aforo, y según el artículo 125 de la misma Ordenanza, la resolución que fallaba la reclamación era apelable, pero ante el mismo director nacional. Sin embargo, el antiguo artículo 127 del mismo cuerpo legal disponía que cuando la reclamación versaba sobre materias respecto de las cuales este ya hubiere sentado jurisprudencia, el director regional o administrador de aduana debía simple y derechamente estampar en el escrito de formalización el fallo emitido a este respecto por el primero

y el «afectado» tenía derecho a renovar su reclamación dentro del plazo de tres días hábiles.

En materia tributaria existía un sistema similar, en que por aplicación de las normas de los artículos 6 letra b) numeral 6; 115, 161 y 165 numeral 3, todos del Código Tributario, los jueces tributarios, que eran los directores regionales, estaban obligados a fallar los litigios conforme las interpretaciones del director nacional y eran además funcionarios de su confianza.

En las regiones en que aún no se aplicaba la reforma de la Ley 20.322 estaban vigentes las normas de sujeción a la interpretación del director nacional de Aduanas. Esto no sucedió en el caso tributario en que se suprimió dicha atadura.

Por otro lado, antes de la Ley 20.322 se criticaba y se desconocía la naturaleza jurisdiccional de estos jueces funcionarios, porque no se cumplía con los elementos básicos de una contienda judicial al no existir dos partes en litigio y un tercero imparcial llamado a resolver la contienda.

Sin embargo, la jurisprudencia de nuestros tribunales superiores dio validez y legitimidad a estos antiguos tribunales otorgándoles el manto de jurisdicción requerido, fundamentalmente al constatar el efecto de la cosa juzgada por el tratamiento que la ley les daba y por su naturaleza de tribunales especiales a que aludía el artículo 5 inciso cuarto del Código Orgánico de Tribunales.

Sin embargo, siempre persistió el cuestionamiento respecto de la independencia e imparcialidad, que no solo son considerados elementos de todo proceso justo y racional sino consustancial al concepto mismo de proceso en un estado constitucional democrático.

Cabe destacar que, en el caso del Servicio de Impuestos Internos, la segunda instancia era conocida por la respectiva Corte de Apelaciones, pero en el caso de Aduanas era conocida por el director nacional de Aduanas, es decir, no estaba contemplada la discusión del asunto fuera de la esfera del mismo servicio fiscalizador.

Por otro lado, la nueva independencia del ente juzgador es reforzada por el principio de inamovilidad consagrado en el artículo 80 de la Constitución Política y también en el artículo 8 de la Ley 20.322, que permite a los jueces, mientras dure su buena conducta, no someterse a las presiones, vaivenes e incertidumbre de su permanencia en el cargo jurisdiccional como sucedía antes con los respectivos directores regionales.

Con la entrada en vigor de la Ley 20.322 aparece un Estado como demandado, representado por el Servicio de Impuestos Internos y Servicio

Nacional de Aduanas, y se origina una nueva relación de estas instituciones fiscalizadoras con los ciudadanos.

Fundamentos y objetivos

Los fundamentos y objetivos para la creación de estos nuevos tribunales fueron:

- Necesidad de un racional y justo proceso con garantías constitucionales e internacionales sobre la materia.
- Existencia de un órgano jurisdiccional independiente e imparcial que resuelva los conflictos fiscales con prescindencia del interés patrimonial de la administración fiscal.
- Necesidad de no congestionar la labor de los Tribunales Ordinarios.
- Exigencia de jueces con los debidos conocimientos técnicos en materias de complejidad tributaria y aduanera para alcanzar una efectiva garantía de aplicación de la ley y respeto de los derechos de los contribuyentes.

Principios

El proyecto de la Ley 20.322 se sustentó en cinco principios básicos:

a) Creación de Tribunales de Primera Instancia independientes. El juez o la jueza que debe resolver estos conflictos ya no es funcionario del servicio fiscalizador respectivo y es designado en un proceso en que participa el Poder Ejecutivo y el Poder Judicial (artículos 5 y 6 de la Ley 20.322). Es independiente de toda autoridad administrativa en el ejercicio de su ministerio y solo está sujeto jerárquicamente a la supervigilancia y facultades jurisdiccionales, disciplinarias y correctivas de las Cortes Superiores de Justicia.

Se sitúa a la judicatura en un ámbito de independencia objetiva e imparcialidad subjetiva, es decir: ya no son funcionarios del mismo servicio fiscalizador y tampoco están sujetos a las instrucciones de la autoridad superior de la entidad administrativa.

Los conflictos serán resueltos por un Tribunal especializado, en un proceso expedito y regulado por plazos determinados. Además, aparece una segunda instancia con Cortes de Apelaciones especializadas. La generalidad de los conflictos de naturaleza jurídica que nazcan entre los

particulares y la administración fiscal caen dentro de la competencia del Tribunal.

b) Etapa de reconsideración administrativa. Esta etapa administrativa es previa al reclamo judicial ante el Tribunal Tributario y Aduanero y se plantea ante el mismo servicio fiscalizador. Tiene como finalidad evitar que la totalidad de los eventuales conflictos con la autoridad fiscal se judicialicen, innecesariamente, para privilegiar el conocimiento por parte del Tribunal de las controversias de superior relevancia jurídica o patrimonial.

c) Eficiencia y rapidez. Se trata de asegurar a los litigantes igualdad de armas, resoluciones fundadas y la posibilidad de que estas sean revisadas por las Cortes de Apelaciones con plazos ciertos de tramitación fijados por la ley.

d) Debido proceso y principio de legalidad. La creación de estos nuevos Tribunales (TTA) da cumplimiento a una obligación de derecho internacional contraída por Chile mediante el Pacto de San José de Costa Rica de 1969, en vigor en Chile mediante Decreto 873 del año 1991, que establece 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».

Sin perjuicio que en las materias objeto de la competencia de los TTA hay un interés público que dice relación con el derecho del Fisco de cobrar impuestos y el derecho del Estado de sancionar al contribuyente, además está en juego el interés de toda la sociedad de que dichos impuestos y sanciones se apliquen, conforme el principio de legalidad, solo en aquellos casos y formas en que la ley lo establece y permite. Pero también, como señala Massone Parodi (2009: 1-2) se busca que en caso de que los actos del servicio fiscalizador violen este principio puedan efectivamente ser rectificadas mediante un acto jurisdiccional.

Por todo esto es del todo relevante la observancia de los principios del debido proceso, legalidad e igualdad entre los litigantes, especialmente en aquellos casos en que el contribuyente, autorizado por la misma ley, comparece sin el patrocinio de un abogado.

e) Aplicación gradual. Al igual que en otras reformas judiciales, la vigencia y aplicación de este nuevo proceso tributario aduanero también tuvo una implementación gradual con el objeto de lograr una adecuada adaptación de los contribuyentes y de los servicios fiscalizadores, como también de los mismos tribunales y Cortes de Apelaciones.

Tribunales Tributarios y Aduaneros

Concepto

La Ley Orgánica 20.322 que crea los Tribunales Tributarios y Aduaneros, establece que estos son órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes en el ejercicio de su ministerio.

Organización

La Ley 20.322 contempla 18 TTA: uno en cada región y cuatro en la región Metropolitana. Los funcionarios que integran la planta de los Tribunales Tributarios y Aduaneros son la jueza o el juez, secretario abogado, resolutor, profesional experto, administrativo y auxiliar. La jueza o el juez y el secretario abogado son nombrados por el presidente de la República de una terna propuesta por la respectiva Corte de Apelaciones. Esta forma dicha terna de una lista de un mínimo de cinco y un máximo de diez nombres propuesta por el Consejo de Alta Dirección Pública, de acuerdo al procedimiento para el nombramiento de altos directivos públicos del primer nivel jerárquico, contenido en el párrafo 3 del Título 6 de la ley 19.882.

La jueza o el juez y el secretario abogado, además de poseer título de abogado, deben haber ejercido la profesión un mínimo de cinco años y tener conocimientos especializados o experiencia en materias tributarias o aduaneras.

El secretario abogado subroga y asesora a la jueza o el juez, vela por la realización de las notificaciones en la forma que señala la ley y ejerce las demás tareas que le sean asignadas por la judicatura.

Los resolutores, profesionales expertos, administrativos y auxiliares son nombrados por el presidente de la respectiva Corte de Apelaciones, previo concurso público conforme al párrafo 1 del Título 2 de Ley 18.834 que aprueba el estatuto administrativo.

Los resolutores deben poseer título de abogado. Los profesionales expertos deben poseer título profesional de una carrera de al menos diez semestres de una universidad del Estado o reconocida por este, preferentemente abogado, contador auditor o ingeniero comercial, con conocimientos especializados en materia tributaria aduanera, pero a lo menos un profesional experto del TTA de la I región, V región y del Primer

Tribunal de la Región Metropolitana, debe acreditar conocimientos en materias aduaneras.

Los resolutores y profesionales expertos asesoran a la judicatura y actúan como ministros de fe en la recepción de la prueba testimonial, en las audiencias de absolución de posiciones y designación de peritos.

Funciones

Las funciones del TTA en su ejercicio jurisdiccional son:

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

Competencia

En este ámbito debemos señalar que existe una norma general de competencia tributaria y aduanera respecto de la nulidad de los actos administrativos de la autoridad fiscal y que encontramos en el numeral 8 del artículo 1 de la Ley 20.322, norma desde la cual ha derivado un interesante debate acerca de la naturaleza, alcance y finalidad de esta forma de ineficacia que pueden declarar los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

La citada disposición establece la competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros para:

8. Conocer y declarar, a petición de parte, la nulidad de los actos administrativos que sean materia de una reclamación tributaria o aduanera. Para estos efectos, el vicio deberá hacerse presente o alegarse en la reclamación respectiva.

Los vicios de procedimiento o de forma sólo afectarán la validez 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.

a) *Competencia en materia aduanera.* El TTA de cada región conoce de las materias tributarias y aduaneras que se planteen en el territorio de su jurisdicción, pero en la Región Metropolitana la competencia se distribuye entre los cuatro Tribunales conforme la norma que establece el artículo 3 de la Ley 20.322, de acuerdo a un procedimiento establecido mediante auto acordado por la Corte de Apelaciones de Santiago.

Como regla general, según el artículo 117 de la Ordenanza de Aduanas, el Tribunal Tributario y Aduanero competente para conocer de las respectivas reclamaciones aduaneras es aquel en cuyo territorio jurisdiccional se encuentre la autoridad que practicó la actuación que se reclama.

Cabe recordar que conforme el artículo 21 B de la Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas DFL 329/1979, son autoridades aduaneras para todos los efectos legales el Director Nacional, los Directores Regionales, los Administradores de Aduanas y los Jefes de Aduanas, en su correspondiente jurisdicción.

Sin embargo, la judicatura podría perder su competencia para conocer del asunto sometido a su conocimiento por implicancia o recusación por las causales contempladas en los artículos 195 y 196 del Código Orgánico de Tribunales y conforme los artículos 199 a 202, 204 y 205 del mismo Código.

Conforme el artículo 117 de la Ordenanza de Aduanas, los Tribunales Tributarios y Aduaneros tienen competencia para conocer de las reclamaciones en contra de las siguientes actuaciones de Aduanas:

1. Liquidaciones, cargos y actuaciones que sirvan de base para la fijación del monto o determinación de diferencias de derechos, impuestos, tasas o gravámenes.
2. Clasificación y/o valoración aduanera de las declaraciones de exportación, practicada por el Servicio de Aduanas.
3. Actos o resoluciones que denieguen total o parcialmente las solicitudes efectuadas en conformidad a los artículos 130 y siguientes de la Ordenanza.
4. Las demás que establezca la ley, que son:
 - a. La cancelación de la habilitación de almacenista dispuesta por el Director Nacional de Aduanas del artículo 56 de la Ordenanza.
 - b. El procedimiento de vulneración de derechos del artículo 129 K y siguientes de la Ordenanza.
 - c. El procedimiento infraccional de reclamo por multas del artículo 186 y 186 bis de la Ordenanza.
 - d. El procedimiento infraccional por multas del artículo 187 y 186 bis de la Ordenanza.
 - e. El procedimiento de reembolso del Agente Aduana del artículo 199 de la Ordenanza.
 - f. El procedimiento de reclamo de sanciones impuestas por el Director Nacional de Aduanas del artículo 202 de la Ordenanza.

Cabe hacer presente que el TTA no conoce de las materias de contrabando propio o impropio ni de aquellas referidas a la renuncia de la acción penal, puesto que estas son de exclusivo conocimiento del Servicio Nacional de Aduanas y de los Tribunales de Garantía y Oral en lo Penal.

b) *Competencia en materia tributaria.* En este ámbito el TTA de cada región también conoce de las materias tributarias y aduaneras que se planteen en el territorio de su jurisdicción. En la Región Metropolitana dicha competencia se distribuye conforme la norma que establece el artículo tercero de la Ley 20.322, de acuerdo a un procedimiento establecido mediante auto acordado por la Corte de Apelaciones de Santiago.

En estas materias la judicatura también pierde su competencia por las causales de implicancia o recusación contempladas en los artículos 195 y 196 del Código Orgánico de Tribunales, como también conforme los artículos 199 a 202, 204 y 205 del mismo Código.

Por su parte, conforme el artículo 115 del Código Tributario, la Regla General establece que el Tribunal competente para conocer de las mate-

rias reclamables será el TTA del lugar donde se encuentre la unidad del servicio que emitió la actuación en contra de la cual se reclame.

Sin embargo, la misma norma del artículo 115 del Código Tributario establece las siguientes Excepciones a la Regla General de Competencia:

- En el caso de actuaciones emitidas por Dirección Nacional será competente el TTA del domicilio del contribuyente al momento de ser notificado del acto reclamable.
- En materia infraccional será competente el TTA del domicilio del infractor y si la infracción fue cometida en una sucursal del contribuyente será competente TTA del lugar en donde se encuentre dicha sucursal.
- Cuando se trate de fiscalización de contribuyentes de otro territorio jurisdiccional relacionados con otros fiscalizados, el reclamo de ambos contribuyentes siempre debe presentarse ante TTA del territorio jurisdiccional de la unidad que emitió la orden de fiscalización inicial.
- En el caso de la declaración de abuso o simulación del artículo 160 bis del Código Tributario y de la determinación y aplicación de la multa contemplada en el artículo 100 bis del mismo Código, será competente el TTA en cuyo territorio jurisdiccional tenga su domicilio el contribuyente o de la matriz si se trata de personas jurídicas.

Características del nuevo procedimiento

a) *Escrito*. El procedimiento es fundamentalmente escrito, rasgo que se traduce en que las actuaciones de las partes y del Tribunal se verifican mediante actos escriturados con las formalidades legales, cumpliendo con esta característica todas las resoluciones de este como también la sentencia y peticiones de las partes.

La excepción a esta particularidad son ciertas y determinadas actuaciones, tales como audiencias de testigos, designación de peritos, absolución de posiciones (confesión), audiencia de percepción de documento electrónico e inspección personal del Tribunal, en que tanto las actuaciones y peticiones de las partes como del Tribunal son orales y solamente se deja constancia de ellas en un acta firmada por los intervinientes.

b) *De doble instancia*. Conforme esta característica, las resoluciones del Tribunal Tributario Aduanero de relevancia judicial son apelables ante la Corte de Apelaciones respectiva, la que conocerá en segunda instancia de la decisión apelada. Ambas partes pueden concurrir ante esta para hacer peticiones, solicitar alegatos, oportunidad en que la respectiva Corte conocerá nuevamente el asunto, pudiendo revocar o confirmar la resolución.

c) *Declarativo*. Conforme la aplicación supletoria de las normas y principios del Código de Procedimiento Civil, la función jurisdiccional del Tribunal se encuentra circunscrita a declarar en la sentencia si acoge o rechaza las pretensiones que las partes han sometido al pronunciamiento judicial respecto de la pretensión fiscal impositiva o sancionatoria.

En este sentido, el cobro de la pretensión fiscal impositiva, cargo aduanero o giro que emite el SII, en su caso, será materia de otro procedimiento que es el cobro ejecutivo de la obligación tributaria-aduanera conforme los artículos 168-199 del Código Tributario.

No obstante, cabe hacer presente que el artículo 1 número 5 de la Ley 20.322 establece que es de competencia del TTA el resolver las incidencias que se promuevan durante la gestión del cumplimiento administrativo de las sentencias, lo que significará que en caso de acoger el reclamo podrán plantearse ante el mismo TTA todos aquellos incidentes que se den lugar en el cumplimiento del fallo. Esto pudiera significar, por ejemplo, acatar administrativamente la orden del TTA de anular la liquidación del SII o el cargo formulado por Aduanas.

En definitiva, la contienda y, en consecuencia, la sentencia, buscan una declaración de la jueza o el juez acerca de la legitimidad del acto impugnado y de su mérito (Massone Parodi, 2009: 99-100).

d) *Especial*. Esta característica se relaciona con la limitación que establece la misma Ley Aduanera y Tributaria en cuanto a que el TTA solo puede conocer y los contribuyentes solo pueden reclamar de aquellos actos que taxativamente detalla la propia normativa y que encontramos en los artículos 56, 117, 129 K, 186, 187 bis, 199 y 202 de la Ordenanza de Aduanas y en los artículos 62, 62 bis, 124, 149, 150, 155, 160 bis, 161 y 165 del Código Tributario.

En su caso, si por esta vía un interesado o afectado reclama de actos que no están contemplados taxativamente en la Ley, el TTA debería declararse incompetente de conocer el litigio.

En consecuencia, solo se pueden reclamar de los actos taxativamente enumerados por la ley, delimitándose así la posibilidad de protección del contribuyente respecto de los actos de la administración, por lo que todos aquellos que queden fuera de dicha enumeración solo podrán ser impugnados mediante otro tipo de acciones judiciales ante los Tribunales Ordinarios.

Hay que precisar que de un análisis preliminar de las respectivas disposiciones legales que enumeran los actos que pueden cuestionarse judicialmente ante el TTA (artículos 56, 117, 129 K, 186, 187 bis, 199 y 202 de la Ordenanza de Aduanas y en los artículos 62, 62 bis, 124, 149, 150, 155, 160 bis, 161 y 165 del Código Tributario), se aprecia que solo son reclamables los actos administrativos finales o conclusivos y no los preliminares, preparatorios o de mero trámite de la decisión o acto administrativo, salvo que estos signifiquen la ilegitimidad de un acto sucesivo impugnable (Massone Parodi, 2009: 80-81).

Asimismo, de la aplicación taxativa de las mismas normas citadas aparece que no son reclamables las interpretaciones del respectivo Servicio que se materializan en oficios, resoluciones, circulares. Al respecto, la normativa tributaria contiene regla expresa que consagra esta inimpujabilidad en el artículo 126 del Código Tributario. Sin embargo, en materia aduanera no existe norma similar, por lo que la imposibilidad de reclamar en contra de las interpretaciones del director nacional de Aduanas derivaría simplemente de la taxatividad de la enumeración de los actos reclamables que consagra la Ordenanza de Aduanas.

Sin embargo, mediante el «amparo tributario aduanero» del artículo 129 K de la Ordenanza de Aduanas y del artículo 155 del Código Tributario, se ampliaría el abanico de posibilidades de actos reclamables de la administración, siempre que no sean de aquellos actos que ya contemplan los demás procedimientos, por cuanto ambos cuerpos normativos confieren dicha acción judicial en contra de un acto u omisión ilegal o arbitrario, siempre que no se trate de aquellas materias que deban ser conocidas en conformidad con alguno de los otros procedimientos establecidos, respectivamente, en la Ordenanza de Aduanas y Código Tributario.

El profesor Massone ha planteado el relevante tema de la delimitación del objeto de la *Litis*, lo que naturalmente en un juicio tributario aduanero tendrá consecuencias en la carga probatoria que pesa sobre las

respectivas partes en el proceso. A juicio del profesor Massone (2009: 81-83), el objeto de la *Litis* debiera estar dado solo por el contenido del acto impugnado y lo alegado por el reclamante. Esto derivará en que las partes no deberían extender su carga probatoria ni el Tribunal podría resolver cuestiones de hecho que no están en el acto impugnado y resolver tampoco más allá de lo pedido por el reclamante.

Según este razonamiento, las partes no deberían extender su discusión a todo o cualquier aspecto de los hechos que fundan la fiscalización y reclamo, sino que deberían circunscribirse, y el Tribunal limitarse, a la cuestión de la legitimidad del actuar de la administración. En consecuencia, no podría desplegarse la prueba a los aspectos no cuestionados por el ente fiscal ni a otras obligaciones a las pretendidas por la administración o modificar la que ya ha sido consentida por el contribuyente. Pero tampoco podría exigirse que la prueba alcance otros fundamentos diferentes a los considerados en el acto impugnado. En este sentido, es necesario destacar la importancia de que los actos administrativos del servicio fiscalizador sean fundamentados en la totalidad de los antecedentes de hecho y de derecho que lo justifiquen, conforme lo exige el artículo 41 inciso cuarto de la Ley 19.880, que establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado, para que de este modo el contribuyente pueda reclamar de aquellos dando cabal aplicación de su derecho al debido proceso, conforme lo establecido en los artículos 7 y 19 número 3 inciso quinto de la Constitución Política del Estado y artículo 8 del Pacto de San José de Costa Rica de 1969.

Sin embargo, en el ámbito de los procedimientos judiciales infraccionales o sancionatorios, atendido el asentado criterio doctrinal y jurisprudencial de que a estos le son aplicables los principios *del ius puniendi* propio del Estado,¹ podría concluirse que ni el Tribunal ni la prueba debieran estar limitados únicamente a la *Litis* que hubieren trabado las partes.

No obstante, a propósito de la especialidad del procedimiento tributario y aduanero, surgen las siguientes interrogantes con directas consecuencias en la prueba que deberán desplegar las partes:

i) Luego de la dictación del acto terminal declarativo tributario o aduanero contenido en una liquidación, giro, resolución, cargo, etcétera

¹ Tribunal Constitucional, considerando noveno sentencia rol 244, agosto de 1996.

en virtud del cual la administración toma la decisión formal de aplicación del ordenamiento jurídico a un caso concreto; ¿el procedimiento administrativo debe necesaria e indefectiblemente someterse a los actos posteriores y consecutivos previstos por el legislador en los artículos 115 y siguientes del Código Tributario, artículos 117 y siguientes de la Ordenanza de Aduanas y numeral 8 del artículo primero de la Ley 20.322?

ii) ¿Es posible y admisible que la administración utilice de oficio sus facultades administrativas de invalidación o revocación contenidas en la Ley 19.880 para intentar renovar una fiscalización formalmente ya concluida o restaurar la legitimidad del acto terminal que se habría dictado con errores de hecho o de derecho?

iii) Conforme los Principios de seguridad jurídica, de eficacia y de conservación del acto administrativo emanados del artículo 3 de la Ley 19.880, ¿es posible que la administración o los administrados puedan prescindir de los ulteriores efectos obligatorios del acto administrativo terminal, mientras no sea anulado por la judicatura o invalidado por la propia autoridad administrativa en aquellos supuestos que ha previsto la misma ley?

iv) ¿Es admisible prescindir de las especiales normas procesales de extinción del acto administrativo (contenidas en los artículos 115 y siguientes del Código Tributario y artículos 117 y siguientes de la Ordenanza de Aduanas) que garantizan el derecho de los contribuyentes de someter la revisión del acto de la administración aduanera o tributaria en sede jurisdiccional conforme los fundamentos que en el acto administrativo se exponen?

v) ¿Existe algo así como un derecho adquirido del contribuyente de recurrir y someter a revisión judicial dicho acto de la administración conforme los presupuestos y precisa motivación contenida en el mismo acto de decisión fiscal?

vi) Habiéndose emitido y notificado el acto administrativo terminal y no existiendo voluntad del interesado en su revocación o invalidación administrativa, ¿su extinción únicamente queda sometida al procedimiento jurisdiccional del Reclamo judicial Tributario y Aduanero?

vii) ¿Cómo inciden en la prueba judicial aquellos antecedentes aportados previamente por los contribuyentes en la etapa administrativa de fiscalización o en los respectivos recursos administrativos (Revisión de la Actuación Fiscalizadora, Recurso Jerárquico, Recurso de Resguardo o Reposición Administrativa Voluntaria)?

Estas y otras cuestiones con consecuencias en la forma y carga de la prueba de las partes y que derivan de la aplicación práctica de los litigios tributarios y aduaneros se desarrollarán posteriormente.

Disposiciones comunes a nuevos procedimientos

Notificaciones

Concepto

La notificación, tal como lo señala el profesor Couture (2009: 168), es aquel acto dirigido a comunicar (*notum facere*) a las partes o a otras autoridades, los actos de decisión del Tribunal. Constituye así el medio de relación entre el órgano jurisdiccional con las partes u otros órganos.

Efectos

a) Validez de resoluciones judiciales: el acto de la notificación es aquél que da validez a las resoluciones judiciales, por lo que, conforme lo dispone el artículo 38 del Código de Procedimiento Civil, estas actuaciones del Tribunal solo producen efectos cuando se han notificado con arreglo a las formalidades que prescribe la ley. En consecuencia, si la resolución judicial no se notifica o no se notifica en la forma legal, dicha resolución adolecería de nulidad, lo que podrá viciar toda la tramitación del procedimiento que se desarrolle posteriormente. Sin embargo, la misma ley contempla hipótesis en que a pesar de falta de notificación legal de la resolución judicial, esta igualmente produce sus efectos, como sucede por ejemplo en los casos contemplados en el artículo 55 del CPC.

b) Conocimiento del decreto del Tribunal: mediante la notificación las partes toman efectivo conocimiento de las decisiones del Tribunal.

c) Derecho de recurrir: desde el momento en que esta se practica nace el derecho para las mismas partes de deducir los respectivos recursos procesales en contra de dicha resolución.

d) Desasimio del Tribunal: otra consecuencia de la notificación de las resoluciones judiciales es que, conforme el artículo 182 del CPC, artículo 138 del Código Tributario y artículo 129 C de la Ordenanza de Aduanas, a partir de aquella se produce el efecto del Desasimio del Tribunal. Este tendrá como consecuencia que cuando la sentencia se notifica a las partes, el Tribunal está impedido de alterar o modificar lo resuelto, salvo que se trate de aclarar puntos oscuros o dudosos, corre-

gir omisiones o rectificar errores de copia, de referencias o de cálculos, siendo desde ese momento solo susceptible de modificarse mediante los recursos procesales respectivos.

En el ámbito procesal tributario aduanero, la única resolución que produce este desasimio es la Sentencia Definitiva, la que solo podrá ser susceptible de ser modificada mediante recurso de apelación. Así deriva de lo dispuesto en los artículos 133 y siguientes del Código Tributario y artículos 129 C y siguientes de la Ordenanza de Aduanas.

En consecuencia, en este mismo ámbito procesal tributario aduanero, no se produciría el desasimio del Tribunal en los siguientes casos:

- En el caso de sentencias interlocutorias que declaran inadmisibile el reclamo o hacen imposible su continuación, aquella que recibe la causa a prueba y todas las demás que se dicten durante la tramitación del reclamo, puesto que son siempre susceptibles del Recurso de Reposición.
- En el caso de los autos, decretos y providencias que se dictan durante la tramitación del proceso, estas siempre son susceptibles del Recurso de Reposición, por lo que tampoco producen este efecto del desasimio.

Normas supletorias en materia de notificaciones

En materia de notificaciones, en todas aquellas materias no reguladas expresamente en las normas de los procedimientos de la Ley 20.322, por disponerlo así el artículo 120 de la Ordenanza de Aduanas y artículo 148 del Código Tributario, como también por aplicación y remisión de los artículos 151, 157, 160 bis, 161, 165, todos del Código Tributario y de los artículos 186 bis, 129 M y 202, todos de la Ordenanza de Aduanas, se aplican las normas compatibles del Libro I del Código de Procedimiento Civil, es decir, desde el artículo 1 hasta el artículo 252.

Hay que recordar, asimismo, que una segunda remisión por aplicación del artículo 3 del mismo Código de Procedimiento Civil, hace aplicables las normas del Procedimiento Ordinario consagradas en el mismo cuerpo legal respecto de todas las actuaciones que no estén sometidas a una regla especial diversa, cualquiera que sea su naturaleza.

Aquí es preciso hacer presente que en este ámbito no son pertinentes las normas de los artículos 10 a 15 del Código Tributario ni las de los

artículos 3, 69, 92 bis, 94 y 185, de la Ordenanza de Aduanas, por ser normas de aplicación solo en sede administrativa.

Requisitos de notificaciones

a) Debe ser practicada en día y hora hábiles: conforme los artículos 38, 59 y 60 del CPC y Ley 2.977/01.02.1915, que «fija los días feriados», y que son hábiles los no feriados, es decir los días de lunes a sábado, excluyendo solo los domingos y festivos; y son horas hábiles las que median entre las ocho y las veinte horas, exigencias que son aplicables a la notificación por el sitio en internet del TTA, carta certificada y por cédula.

Sin embargo, la exigencia anterior de día y hora hábil no se aplica en caso de notificación personal, la que conforme el artículo 41 del Código de Procedimiento Civil, se puede efectuar en cualquier día y a cualquier hora tratándose de lugares y recintos de libre acceso público. Ahora bien, si la notificación personal se realiza en la morada o lugar donde pernocta el notificado o en el lugar donde este ordinariamente ejerce su industria, profesión o empleo, o en cualquier recinto privado, podrá hacerse en cualquier día, entre las seis y las veintidós horas.

Si la notificación se realiza en día inhábil, los plazos comenzarán a correr desde las 00:00 horas del día hábil siguiente.

b) Debe ser practicada por el funcionario competente: según el artículo 58 CPC y artículo 14 Ley 20.322. En general las notificaciones que practique el Tribunal deben efectuarse por el funcionario competente y legalmente investido por la ley para realizar esta actuación, el que para estos efectos en principio será el Secretario del Tribunal.

Sin embargo, esta exigencia no tiene mayor aplicación por cuanto la regla general en materia de notificaciones por el TTA, según el artículo 131 bis del Código Tributario y artículo 127 de la Ordenanza de Aduanas es la publicación en el sitio en internet del Tribunal, cuya gestión está a cargo de la Unidad Administradora de los TTA, por disponer así el numeral 4 del artículo 19 de la Ley 20.322.

Sin embargo, adquiere relevancia este requisito tratándose de la notificación personal, la del artículo 44 del Código de Procedimiento Civil y por cédula, que pueda decretar el mismo TTA conforme lo establecido en los artículos 47 del Código de Procedimiento Civil que dispone que «la forma de notificación de que tratan los artículos precedentes se empleará siempre que [...] o cuando los Tribunales lo ordenen expresa-

mente. Podrá, además, usarse en todo caso». En consecuencia, este tipo de notificaciones las deberá ejecutar el Secretario del TTA o el abogado resolutor o profesional experto que este designe.

Respecto de la notificación por carta certificada del artículo 131 bis del Código Tributario y artículo 127 de la Ordenanza de Aduanas, debe ser necesariamente despachada a través de Correos de Chile atendido que solo esta institución puede certificar con la solemnidad requerida por la ley el envío de la carta de notificación judicial. Esto puesto que conforme la Ley 18.016/1981, D.F.L. 10, de 1981, del Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones, artículo 1, inciso segundo de la Ley Orgánica Constitucional 18.575, de Bases Generales de la Administración del Estado, Correos de Chile es una empresa pública creada por ley y como tal pertenece a la administración del Estado. Por tanto, sus empleados revisten el especial carácter de ser funcionarios públicos por la calidad de su empleadora. En consecuencia, solo esta notificación estará revestida de la presunción de legitimidad que deben tener todos los actos públicos debidamente autorizados por el competente funcionario.

c) Debe ser practicada en lugar hábil: en el caso de la notificación mediante publicación en el sitio de internet del TTA, podríamos decir por su naturaleza que el lugar hábil para esta diligencia es precisamente dicho sitio.

En las demás notificaciones el lugar hábil será el domicilio del notificado, morada o lugar donde el notificado ejerce su industria, profesión o empleo, pero también y conforme el artículo 41 del Código de Procedimiento Civil, son lugares hábiles para practicar la notificación el oficio del secretario, la casa que sirva para despacho del Tribunal y la oficina o despacho del ministro de fe que practique la notificación.

d) No requiere consentimiento del notificado: conforme lo dispone el artículo 39 del Código de Procedimiento Civil, «para la validez de la notificación no se requiere el consentimiento del notificado».

e) No debe tener declaración alguna del notificado: conforme lo dispone el artículo 57 del Código de Procedimiento Civil, «las diligencias de notificación que se estampen en los procesos, no contendrán declaración alguna del notificado, salvo que la resolución ordene o, por su naturaleza, requiera esa declaración».

f) Debe dejarse constancia y certificarse en el expediente: conforme lo dispone el artículo 43 del Código de Procedimiento Civil, la notificación personal, la del artículo 44 y aquella que se realice por cédula, de-

ben constar en el proceso, subscribirse por el notificado y el ministro de fe, y si el primero no firma, se dejará testimonio de este hecho, debiendo además señalarse la fecha, hora y lugar donde se realizó.

En caso de notificación personal se debe consignar la manera con que se comprobó la identidad del notificado.

En el caso de la notificación mediante publicación en el sitio en internet del Tribunal, conforme lo exige el artículo 131 bis del Código Tributario y artículo 127 de la Ordenanza de Aduanas, se debe dejar testimonio en el expediente físico y también en el expediente electrónico en el sitio en internet de haberse efectuado la publicación de la resolución y de su fecha. Sin embargo, los errores u omisiones en este testimonio no invalidan la respectiva notificación.

En el caso de resoluciones que se notifiquen mediante carta certificada igualmente deben ser publicadas del modo que se establece en el inciso primero del artículo 131 bis del Código Tributario y artículo 127 de la Ordenanza de Aduanas, es decir, en el sitio web del Tribunal. En consecuencia, también deberá dejarse testimonio en el expediente físico y además en el expediente electrónico en internet de haberse efectuado la publicación de la resolución y de su fecha.

Regla general en materia de notificaciones del TTA

En principio y conforme lo dispone el artículo 131 bis del Código Tributario y artículo 127 de la Ordenanza de Aduanas, todas las resoluciones que dicta el Tribunal se notifican y ponen en conocimiento de las partes de forma electrónica, publicando la resolución íntegra en el sitio web del TTA. Esto se traduce en que al dictarse una determinada resolución, el mismo día de su dictación se encontrará disponible en el sitio web www.tta.cl para el respectivo interviniente, el que podrá acceder a ella con la clave que le será proporcionada por el Tribunal luego del ingreso de su primera presentación o reclamo.

Además, el Tribunal debe dejar testimonio, en el expediente físico y también en el expediente electrónico en el sitio en internet, del hecho de haberse efectuado la publicación de la resolución y de su fecha. Sin embargo, los errores u omisiones en este testimonio no invalidan la respectiva notificación.

Excepciones a regla general de notificaciones

a) Carta certificada: conforme lo dispone el inciso tercero del citado artículo 131 bis del Código Tributario y artículo 127 de la Ordenanza de Aduanas, la notificación de ciertas resoluciones no se efectúa mediante su publicación en el sitio web del Tribunal, sino que mediante el envío de carta certificada al domicilio ubicado dentro del radio urbano de una de las comunas de la región en que este ejerce competencia y que el reclamante debe designar en la primera gestión que realice ante el juzgado, designación que rige mientras no se haga otra aun cuando de hecho exista cambio de domicilio. En esta etapa hay que tener muy presente que, si se omite esta designación de domicilio, el Tribunal debe ordenar que se realice dentro de los cinco días siguientes y además debe apercibir al reclamante que, si no cumple con esta designación de domicilio, las notificaciones se efectuarán simplemente de forma electrónica publicando la resolución íntegra en el sitio web del Tribunal.

Sin perjuicio de la obligación del Tribunal de notificar por carta certificada, estas resoluciones igualmente deben ser publicadas en el sitio web del Tribunal, pero su falta de publicación no anula la notificación por carta certificada.

Este tipo de notificación por carta se entiende practicada al tercer día contado desde el despacho de la carta a Correos de Chile por el Tribunal, lo que debe constar en su estampado. Hay que tener presente que este plazo de tres días es de días hábiles judiciales, excluyendo los días domingos y feriados. En consecuencia, si la notificación se despachó a Correos el día 21 de diciembre del año 2012, el plazo de tres días se contabilizará desde el día 22 diciembre terminando el 26 del mismo mes, siendo este último el día en que se entiende practicada la notificación.

Las resoluciones que deben notificarse por carta certificada son:

- Notificación al reclamante de la sentencia definitiva
- Notificación al reclamante de resolución que recibe la causa a prueba
- Notificación al reclamante de resolución que declara inadmisibles reclamo, pone término al juicio o hace imposible su continuación, como por ejemplo la resolución que declara inadmisibles el reclamo por ser extemporáneo, por no cumplir con los requisitos exigidos por la Ley para su presentación, por no ser reclamable el acto, etc.

- Notificación de resoluciones a terceros ajenos al juicio, como por ejemplo una citación de peritos, oficios a organismos e instituciones, etcétera.

b) Correo electrónico: la primera notificación del juicio al Servicio Nacional de Aduanas o Servicio de Impuestos Internos, esto es la que le da traslado del reclamo interpuesto por el demandante, debe efectuarse mediante el envío de correo electrónico a la dirección que el director nacional, el director regional o el administrador respectivo, deben registrar ante el TTA de su correspondiente jurisdicción, designación que se entiende vigente mientras no se comunique su modificación.

c) Aviso: por último, según el artículo 131 bis del Código Tributario y artículo 127 de la Ordenanza de Aduanas, las partes pueden solicitar para sí el «aviso» mediante correo electrónico de la circunstancia de haber sido notificada de alguna resolución.

Cabe destacar que la designación de correo electrónico es solo, para efectos de este aviso, de haberse ya efectuado la notificación de una determinada resolución y no es una notificación en sí misma. Las notificaciones son solo por el sitio de internet del Tribunal y por carta certificada, salvo que se ordene alguna otra forma de notificación prevista en el Código de Procedimiento Civil, siendo el único caso de notificación por correo electrónico el del traslado del reclamo al Servicio demandado. Por último, cabe destacar que la omisión de este aviso en ningún caso anula la notificación que se haya efectuado.

d) Notificación personal, la del artículo 44 del CPC y por cédula: este tipo de notificaciones podrá ser decretada por el TTA en caso excepcionales, conforme lo establecido en los artículos 47 del CPC que dispone que «la forma de notificación de que tratan los artículos precedentes se empleará siempre que [...] o cuando los Tribunales lo ordenen expresamente. Podrá, además, usarse en todo caso».

Plazos

Concepto

Según el artículo 1494 del Código Civil, el plazo es la época que se fija para el cumplimiento de una obligación, y este puede ser legal, judicial y convencional.

En el ámbito procesal tributario aduanero es el periodo en que el interesado debe hacer un determinado acto jurídico y puede estar determinado por la ley o decretarse por el Tribunal.

Forma de computar los plazos

Conforme el artículo 48 del Código Civil, salvo que la misma ley disponga expresamente otra cosa, los plazos de días, legales o judiciales, deben ser completos y corren hasta la medianoche del último día del plazo.

Por su parte, según las normas de los artículos 49 y 50 del Código Civil, los plazos que fija la ley o el Tribunal se computan desde las 00:00 horas del día siguiente de su otorgamiento o del acto, hecho, o situación que lo origine (circunstancia que puede ser la notificación de una resolución, de un acto, del simple conocimiento de aquellos, etcétera), hasta las 24.00 horas del último día del plazo. En consecuencia, si el derecho u obligación de las partes de presentar un reclamo o cualquier otra solicitud ante el TTA vence en un día hábil judicial (de lunes a sábado), si es que no es hora de despacho, podrá presentarse el escrito respectivo hasta las 24.00 horas.

Sin perjuicio de lo establecido en el Código Civil, en materia procesal aduanera y tributaria existen normas especiales que regulan los plazos.

En materia aduanera

En el ámbito aduanero, conforme lo prescribe el inciso primero del artículo 3 de la Ordenanza de Aduanas, la norma general es que los plazos a que se refiere este cuerpo normativo aduanero son de días corridos, es decir, comprenden días hábiles e inhábiles.

Sin embargo, la misma norma dispone como excepción que son de días hábiles los plazos contemplados:

- En el Procedimiento infraccional del Título 2 del Libro III (artículos 184 y siguientes)
- Y en el Procedimiento judicial del Título 6 del Libro II (artículos 117 y siguientes), de la misma Ordenanza.

Conforme lo anterior hay que distinguir los diferentes tipos de procedimientos para establecer la forma de computar de los plazos:

a) Actuaciones administrativas del y ante el SNA: aquí, según lo dispone el artículo tercero de la Ordenanza de Aduanas, la norma general es que los plazos comprenden días hábiles (lunes a sábado) e inhábiles (domingos y feriados) sin distinción, es decir, se trata de un plazo de días corridos. Sin embargo, si el plazo vence en día sábado o inhábil (domingo o feriado) se entiende prorrogado hasta el día hábil siguiente. Esta forma de cómputo de plazos rige especialmente para las actuaciones aduaneras que se verifiquen ante el Servicio Nacional de Aduanas, atendida la naturaleza de la actividad de comercio exterior que controla este órgano fiscal y que tiene un funcionamiento permanente y sin interrupciones.

b) Procedimientos de recursos seguidos ante el SNA: aquí, por disponerlo así el artículo 3 de la Ordenanza de Aduanas, todos los plazos de los recursos y reclamaciones seguidas ante el Servicio Nacional de Aduanas solo correrán en los días hábiles.

Por su parte, conforme el artículo 121 de la Ordenanza de Aduanas (Reposición administrativa voluntaria) y artículo 25 de la Ley 19.880, este plazo de días hábiles se contabiliza igual que todos los plazos de este último cuerpo normativo, es decir, es de días hábiles, entendiéndose inhábiles los sábados, los domingos y los festivos.

c) Procedimientos de reclamación ante el TTA: En los casos de los procedimientos judiciales de reclamación (Procedimiento general de reclamación del artículo 117, Procedimiento infraccional del artículo 186 bis y el Procedimiento vulneración derechos del artículo 129 K), todos los plazos de días que deban cumplirse por o ante el Tribunal Tributario y Aduanero, incluyendo el plazo de 90 días para reclamar, por aplicación de los artículos 117, 120, 122, 129 M, 186 bis, todos de la Ordenanza, como por lo señalado en los artículos 3 y 59 del CPC, comprenden solo los días hábiles, es decir, los días de lunes a sábado, excluyendo los domingos y feriados.

Asimismo, conforme la aplicación supletoria del Libro I del Código de Procedimiento Civil dispuesta por el ya citado artículo 120 de la Ordenanza, los plazos que establece la Ley 20.322 son fatales cualquiera sea la forma en que se exprese, salvo aquellos establecidos para la realización de las actuaciones del Tribunal. En consecuencia, estos plazos no son susceptibles de prorrogas y la posibilidad de ejercer el respectivo derecho o acto se extingue al vencimiento del plazo.

d) Consideraciones en el cómputo de plazos: en los dos ámbitos (Procedimiento de recursos seguidos ante el SNA y Procedimientos de reclamación ante el TTA), habrá que tener especial atención con el cómputo del plazo administrativo en relación con el plazo judicial de un eventual reclamo ante el TTA, puesto que conforme lo dispuesto en las respectivas normas aduaneras (por ejemplo, el inciso tercero del artículo 94), cada uno de ellos iniciará el mismo día, pero se contabilizará de forma diferente.

Así, en el caso de la formulación de cargos, al efectuarse la notificación por el Servicio Nacional de Aduanas mediante carta certificada, esta se entiende practicada tres días corridos después de expedida dicha carta, por aplicación del inciso primero del artículo 3 de la Ordenanza. Luego, al cuarto día, comenzará a correr el plazo de 90 días hábiles (conforme los artículos 122 y 126 de la Ordenanza) para deducir el reclamo judicial ante el TTA, plazo que se contabiliza de lunes a sábado.

Entonces, si respecto del cargo del cual se reclama, el SNA despachó la carta certificada el día 30 de abril de 2012, la notificación se entiende practicada el día 3 de mayo mismo año y a partir de ese día comienzan a computarse los 90 días para reclamar del citado acto, término que expirará el 21 de agosto de 2012.

Misma diferencia de cómputo se podrá apreciar en el caso del plazo de 15 días para deducir la Reposición administrativa voluntaria (RAV) del artículo 121 de la Ordenanza de Aduanas, en que el plazo de días hábiles se contabiliza de lunes a viernes, excluyendo los sábados, domingos y feriados, es decir, se trata de un plazo de días hábiles administrativos según lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 19.880.

Como se puede observar, en el cómputo de los primeros tres días del envío de la carta certificada se incluyó el 1 de mayo (si hubiera existido un domingo también debía incluirse). Por el contrario, en la contabilización del plazo de 90 días para reclamar judicialmente se excluyeron los feriados y domingos y en el caso del término de 15 días para deducir el Reposición administrativa voluntaria se excluyeron sábados, domingos y feriados.

Esta diferencia en la forma de computar los plazos la podemos apreciar en la **figura 8**.



Figura 8. Aduanas: etapa judicial

En materia tributaria

a) Actuaciones administrativas del y ante el SII: en el ámbito tributario, conforme lo prescribe el artículo 10 del Código Tributario, las actuaciones que efectúa el Servicio de Impuestos Internos deben practicarse en días y horas hábiles, entendiendo que son días hábiles los no feriados y horas hábiles, las que median entre las 08:00 y las 20:00 horas, salvo que se trate de actos fiscalizados cuya naturaleza exija que la autoridad deba desplegar sus atribuciones en días u horas inhábiles como, por ejemplo, las actividades de locales comerciales o de restauración que funcionan en horarios nocturnos o fines de semana.

En este contexto, los plazos respecto de las actuaciones del SII son de días hábiles, es decir, se excluyen los sábado, domingo y festivos, entendiéndose prorrogado el término al primer día hábil siguiente cuando el último día del plazo de mes o de día sea inhábil.

Por su parte, en cuanto a las actuaciones de los contribuyentes que se efectúen ante el mismo SII, según lo dispone el mismo artículo 10, los plazos para estas son de días hábiles (lunes a viernes) excluyendo los sábados, domingos y feriados. Es decir, se trata de un plazo de días hábiles administrativos, norma coincidente con lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 19.880.

Sin embargo, si el plazo vence en día sábado o inhábil (domingo o feriado) se entiende prorrogado hasta el día hábil siguiente. Sin embargo, la misma norma dispone como excepción el caso de los plazos contemplados en los procedimientos judiciales o por disposición legal en contrario. Conforme a lo anterior hay que distinguir los diferentes tipos de procedimientos para establecer la forma de computar de los plazos:

b) Procedimientos de recursos seguidos ante el SII: aquí, según lo disponen los artículos 10, 6 letra b) número 5 (Revisión de la actuación fiscalizadora), 6 letra a) número 7 (Recurso jerárquico), 8 bis número 19 (Recurso de resguardo) y 121 bis (Reposición administrativa voluntaria), todos del Código Tributario y lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 19.880, los plazos que regulan estos recursos comprenden días hábiles (lunes a viernes) excluyendo los sábados, domingos y feriados, es decir, se trata de un plazo de días hábiles administrativos, norma coincidente con lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 19.880.

Sin embargo, si el último día de este plazo recae en un día sábado o inhábil (domingo o feriado), el término se entiende prorrogado hasta el día hábil siguiente.

c) Procedimientos de Reclamación ante el TTA: en los casos de los procedimientos judiciales de reclamación por aplicación y remisión de los artículos 151, 157, 160 bis, 161, 165, todos del Código Tributario, como por lo señalado en los artículos 3 y 59 del CPC, todos los plazos de días que deban cumplirse por o ante el Tribunal Tributario y Aduanero, incluyendo el plazo de 90 días para reclamar, comprenden solo los días hábiles, es decir, de lunes a sábado, excluyendo solo los domingos y feriados.

d) Consideraciones en el cómputo de plazos: en los dos ámbitos (Procedimiento de recursos seguidos ante el SII y Procedimientos de reclamación ante el TTA), al igual que en materia aduanera, es necesario poner especial cuidado a la forma del cómputo del plazo administrativo en relación con el plazo judicial de un eventual reclamo ante el TTA, puesto que cada uno de ellos comenzará el mismo día, pero se contará de forma diferente.

Así pues, al efectuarse la notificación de la formulación de una liquidación (por carta certificada, correo electrónico, cédula, personalmente, etcétera.), comenzará a correr el plazo de 90 días hábiles, según el artículo 124 del Código Tributario, para deducir el reclamo judicial ante el TTA, plazo que se contabiliza de lunes a sábado.

Sin embargo, por ejemplo para deducir la Reposición administrativa voluntaria (RAV), el contribuyente tendrá el plazo de 30 días del artículo 123 bis del Código Tributario. En este caso el plazo de días hábiles se contabiliza de lunes a viernes, excluyendo los sábados, domingos y feriados. Es decir, se trata días hábiles administrativos según lo dispuesto en los artículos 10, 6 letra b) número 5 (Revisión de la actuación fis-

calizadora), 6 letra a) número 7 (Recurso jerárquico), 8 bis número 19 (Recurso de resguardo) y 121 bis (Reposición administrativa voluntaria), todos del Código Tributario y lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 19.880.

Como se puede observar, en el cómputo del plazo de 90 días para reclamar judicialmente se excluyeron los feriados y domingos y en el caso del término de 30 días para deducir en la Reposición administrativa voluntaria se excluyeron sábados, domingos y feriados.

Esta diferencia en la forma de computar los plazos la podemos apreciar en la **figura 9**.



Figura 9. SII: Etapa judicial

Procedimientos en materia aduanera y tributaria

Los procedimientos judiciales que consagra la Ley 20.322 y que son de competencia general de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, abarcan prácticamente la totalidad de las posibles controversias que se pueden suscitar con el Servicio Nacional de Aduanas y Servicio de Impuestos Internos. Estos procedimientos son los siguientes.

Procedimientos en materia aduanera

Según lo dispuesto en los artículos 69, 92 bis, 94, 185 y 202, todos de la Ordenanza de Aduanas, el Servicio Nacional de Aduanas se encuentra facultado para desplegar sus facultades de fiscalización respecto del correcto accertamiento tributario aduanero durante un plazo de dos o cinco años. Entonces si estima que existe dolo en las operaciones puede formular cargos por las eventuales diferencias de derechos e impuestos dejados de pagar y que se generan por la discrepancia entre los valores declarados y aquellos fijados por la autoridad aduanera.

Por otro lado, también la autoridad aduanera está facultada para perseguir las infracciones previstas en los artículos 174 y siguientes o 168 y siguientes de la Ordenanza de Aduanas, cuyo plazo de persecución prescribe en el término de tres años desde la comisión de la respectiva contravención.

Procedimiento general de reclamación, respecto de

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

Las hipótesis de cargos aduaneros se encuentran fundamentalmente en los artículos 92 bis y 94 de la Ordenanza de Aduanas, las que se reducen a los siguientes casos:

1) Si como consecuencia de la modificación o anulación contemplada en el artículo 92 de la Ordenanza resultan mayores gravámenes que los cobrados, se formulará un cargo por la diferencia.

El plazo de prescripción para formular estos cargos es de dos años contados desde la fecha de la legalización. En caso que se constatare dolo o uso de documentación maliciosamente falsa en las declaraciones presentadas, el plazo de dos años se ampliará a cinco años.

El plazo de prescripción es distinto en los siguientes casos: i) Cuando son cargos derivados de fiscalizaciones de origen para la aplicación de regímenes arancelarios preferenciales contemplados en convenios internacionales, el plazo de prescripción de cargo se fijará según el término que el convenio considere para la conservación de los documentos que sirven de base al origen preferencial de las mercancías. ii) En caso de importación bienes de capital acogidos a beneficios Ley 18.634 y otros casos en que una ley especial establezca requisitos cuyo incumplimiento implique la formulación de cargos, el plazo de prescripción será el que dichas leyes especiales contemplen. iii) En caso de declaraciones que amparen regímenes suspensivos de derechos, el plazo de prescripción se contará desde la fecha de la legalización de la declaración definitiva que cancela la declaración suspensiva.

Estos cargos se notifican por carta certificada, la que se entiende practicada al tercer día de expedida dicha carta.

2) Si las mercancías son retiradas de los recintos de depósito aduanero sin previo pago, de la totalidad de los derechos, impuestos, tasas,

tarifas, multas y otras cargas que se adeuden por actos u operaciones aduaneras, se hará un «cargo» para su cobro cuya liquidación y pago no se haya efectuado o no haya de efectuarse mediante documentos de destinación u otros.

Este cargo se notifica por carta certificada, la que se entiende practicada al tercer día de expedida. Esta notificación se efectúa al consignatario o importador al domicilio señalado en el documento de destinación aduanera, debiendo remitirse también copia del cargo al despachador.

El plazo para emitir estos cargos prescribe en tres años contados desde la fecha en que dicho cobro se hizo exigible, de conformidad a lo establecido en el artículo 2.521 del Código Civil, (prescriben en tres años las acciones a favor o en contra del Fisco y de las municipalidades provenientes de toda clase de impuestos) Es decir desde la fecha de: i) la aceptación (si es que existe documento de destinación) o ii) producción material del hecho gravado (si es que no existe documento de destinación).

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

c) Actos o resoluciones que denieguen total o parcialmente las solicitudes efectuadas en conformidad a los artículos 130 y siguientes de la Ordenanza.

Procedimientos especiales de reclamación

Conforme la letra d) del artículo 117 de la Ordenanza, los Tribunales Tributarios y Aduaneros tienen competencia para conocer de las demás materias «que establezca la ley», respecto de:

a) Cancelación de la habilitación de almacenista.

b) Procedimiento de vulneración de derechos.

c) Procedimiento infraccional de reclamo por multas.

d) Procedimiento de reembolso del Agente Aduana del artículo 199 de la Ordenanza.

e) Procedimiento de reclamo de sanciones impuestas por el Director Nacional de Aduanas a despachadores, apoderados especiales, auxiliares y usuarios de Zofri.

Procedimientos en materia tributaria

Conforme el artículo primero de la Ley 20.322, el Tribunal Tributario y Aduanero tiene competencia para conocer de procedimientos generales y especiales.

Procedimiento general de reclamación, respecto de

a) La totalidad o de algunas de las partidas o elementos de una liquidación.

La liquidación es el acto fiscal por excelencia que demuestra la pretensión impositiva final del órgano fiscalizador e incluye los intereses o sanciones pecuniarias aplicadas derivadas de la liquidación.

Aquí se comprende también la resolución de calificación no fidedigna de contabilidad y declaraciones del contribuyente.

b) La totalidad o algunas de las partidas o elementos de un giro

c) La totalidad o algunas de las partidas o elementos del pago

En esta hipótesis podrán encontrarse tributos de retención como los impuestos adicional o único de 2a categoría.

d) La resolución que incida en el pago de un impuesto

e) La resolución que incida en los elementos que sirvan de base para determinar un impuesto.

En estos dos últimos casos, encontramos resoluciones denegatorias de créditos fiscales, créditos artículo 33 bis LIR y resoluciones que modifican pérdida de arrastre; resolución que modifica régimen de depreciación; resolución dictada conforme artículo 6 b) número 5 ct (resolver administrativamente todos los asuntos de carácter tributario que se promuevan).

En caso de pagos provenientes de una liquidación o giro, de los cuales no se hubiere reclamado, no procede devolución alguna, salvo que el pago se hubiere originado por un error manifiesto de la liquidación o giro.

Si existe reclamo solo procede devolver las cantidades que se determinen en el fallo respectivo.

f) La resolución administrativa que deniegue cualquiera de las peticiones a que se refiere el artículo 126 del CT.

En este caso tenemos los siguientes actos:

- Corrección de errores propios del contribuyente

- Obtener la restitución de sumas pagadas doblemente, en exceso o indebidamente a título de impuestos, reajustes, intereses y multas (PPM; en F22, termino de giro o 3 años)
- Restitución de tributos que ordenen leyes de fomento o que establecen franquicias tributarias
- Peticiones de devolución de tributos o de cantidades que se asimilen a estos, que, encontrándose dentro del plazo de tres años, sean consideradas fuera de plazo de acuerdo a las normas especiales que las regulen (recuperación de IVA crédito fiscal no utilizado dentro de plazo; recuperación de IVA crédito fiscal; artículos 23, 24 y 70 del D.L. 825/1974).

Estas peticiones del ART 126 del CT deberán presentarse dentro del plazo de tres años contados desde el acto o hecho que le sirva de fundamento.

g) La tasación

Esta tasación que contempla esta norma y su posibilidad de reclamación debe extenderse a toda aquella tasación que derive de otras normas.

Procedimientos especiales de reclamación

Asimismo, los Tribunales Tributarios y Aduaneros tienen competencia para conocer de las demás materias especiales respecto de:

- a) Procedimiento de reclamo de modificación general de avalúo de bienes raíces de los artículos 149 y siguientes
- b) Procedimiento de reclamo de modificación individual de avalúo de bienes raíces de los artículos 149 y siguientes
- c) Procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos de los artículos 155 y siguientes
- d) Procedimiento general aplicación sanciones del artículo 161 del Código Tributario
- e) Procedimiento especial aplicación de ciertas multas del artículo 165 Código Tributario
- f) Procedimiento especial de autorización judicial para levantamiento reserva o secreto de información bancaria (artículos 62 y 62 bis Código Tributario)
- g) Procedimiento especial de declaración judicial del abuso o simulación y aplicación de multa respectiva (artículo 160 bis Código Tributario)

Procedimiento general de reclamación

El procedimiento general que consagra la Ley 20.322, en los artículos 117, 122 y siguientes de la Ordenanza de Aduanas y artículos 124 y siguientes del Código Tributario, es de competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros y contempla la generalidad de los conflictos con la administración.

En este contexto y a efectos probatorios, parece ser relevante la forma en que entendemos la fiscalización de los respectivos servicios. Así, si examinamos las respectivas normas que regulan este ámbito administrativo, podremos concluir que la fiscalización es aquella facultad-deber de la autoridad fiscal que tiene por objeto el control del correcto acertamiento tributario-aduanero que deben observar los contribuyentes y también aplicar las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones que impone la ley.

Como consecuencia, también podemos constatar que el presupuesto de la fiscalización tributaria-aduanera se cimienta en el sistema de autodeterminación de la obligación tributaria-aduanera. Este resulta de la autodeclaración de los contribuyentes y constituye el presupuesto básico general del sistema tributario aduanero chileno. Se origina entonces una administración vigilante, fiscalizadora y sancionadora del incumplimiento de las obligaciones impositivas.

Así pues, en la práctica, las etapas del proceso de autodeclaración de los contribuyentes y las consecuentes etapas de la fiscalización de la autoridad, tanto en materia aduanera como en sede tributaria, son las siguientes:

En materia aduanera:

- Presentación de la destinación aduanera (importación, exportación, etc)
- Recepción documental por aduanas de los antecedentes
- Verificación documental por aduanas de los antecedentes
- Aceptación por aduanas de la destinación aduanera
- Aforo físico y/o documental de la destinación aduanera
- Legalización
- Cargo/liquidación de derechos e impuestos
- Giro

- Pago voluntario o cobro compulsivo de derechos e impuestos

En materia tributaria:

- Declaración de impuesto y/o de antecedentes
- Examen, revisión, requerimiento y verificación de antecedentes
- Citación al contribuyente
- Liquidación del impuesto
- Aceptación/oposición (reclamo) contribuyente
- Giro del impuesto
- Pago voluntario o cobro compulsivo del impuesto adeudado

Esta forma y configuración del proceso de autodeclaración de los contribuyentes y las consecuentes etapas de la fiscalización de la autoridad tributaria o aduanera, dará lugar a importantes consecuencias probatorias y de valoración en la eventual etapa judicial en que se discuta la procedencia o legalidad de la respectiva pretensión fiscal.

Materias aduaneras reclamables: conforme lo dispone el artículo 117 (Ordenanza Aduanas) de la Ordenanza de Aduanas, son reclamables las siguientes actuaciones:

- a) Liquidaciones, cargos y actuaciones que sirvan de base para la fijación del monto o determinación de diferencias de derechos, impuestos, tasas o gravámenes.
- b) Clasificación y/o valoración aduanera de las declaraciones de exportación, practicada por el Servicio de Aduanas.
- c) Actos o resoluciones que denieguen total o parcialmente las solicitudes efectuadas en conformidad a los artículos 130 y siguientes de la Ordenanza.

Materias tributarias reclamables:

- a) La totalidad o de algunas de las partidas o elementos de una liquidación
- b) La totalidad o algunas de las partidas o elementos de un giro
- c) La totalidad o algunas de las partidas o elementos del pago
- d) La resolución que incida en el pago de un impuesto
- e) La resolución que incida en los elementos que sirvan de base para determinar un impuesto
- f) La resolución administrativa que deniegue cualquiera de las peticiones a que se refiere el artículo 126 del CT
- g) La tasación

Cada una de estas actuaciones reclamables (tributarias o aduaneras) tendrá una dinámica probatoria según los particulares preceptos legales y reglamentarios que las regulan.

Remisión y doble remisión

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 120 de la Ordenanza de Aduanas y artículo 148 del Código Tributario, a todas las materias que no están reguladas en las normas del procedimiento creado por la Ley 20.322, se aplican las normas compatibles con la naturaleza de la reclamación del Libro Primero del CPC, Normas comunes a todo procedimiento, es decir desde el artículo 1 al artículo 252.

Conforme lo anterior, se aplican las siguientes normas del CPC compatibles con la naturaleza del nuevo procedimiento general de reclamación ante los TTA:

- Reglas generales de disposiciones comunes a todo procedimiento (artículos 1-3)
- De la comparecencia en juicio (artículos 4-16)
- De la pluralidad de acciones o de partes (artículos 17-24)
- De las cargas pecuniarias a que están sujetos los litigantes (artículos 25-28)
- De la formación del proceso, de su custodia y de su comunicación a las partes (artículos 29-37)
- De las notificaciones (artículos 38-58)
- De las actuaciones judiciales (artículos 59-77)
- De las rebeldías (artículos 78-81)
- De los incidentes (artículos 82-91)
- De la acumulación de autos (artículos 92-100)
- De las cuestiones de competencia (artículos 101-112)
- De las impugnaciones y recusaciones (artículos 113-128)
- Del privilegio de pobreza (artículos 129-137)
- De las costas (artículos 138-147)
- Del desistimiento de la demanda (artículos 148-151)
- Del abandono del procedimiento (artículos 152-157)
- De las resoluciones judiciales (artículos 158-185)

- De la apelación (artículos 186-230)
- De la ejecución de las resoluciones (artículos 231-251)
- De las multas (artículos 252)

Sin embargo, por aplicación del artículo 3 del Código de Procedimiento Civil, que justamente se encuentra en el ya citado Libro I, se produce una doble remisión al Libro II del mismo cuerpo procesal, por lo que se hacen aplicables todas las siguientes normas del Juicio Ordinario contenidas entre los artículos 253 a 433, siempre que también sean compatibles con la naturaleza del Procedimiento general de reclamación:

- De la demanda (artículos 253-261)
- De la conciliación (artículos 262-268)
- De la jactancia (artículos 269-272)
- De las medidas prejudiciales (artículos 273-289)
- De las medidas precautorias (artículos 290-302)
- De las excepciones dilatorias (artículos 303-308)
- De la contestación y demás tramites hasta el estado
- De prueba o de sentencia (artículos 309-313)
- De la reconvención (artículos 314-317)
- De la prueba en general (artículos 318-326)
- Del término probatorio (artículos 327-340)
- De los medios de prueba en particular (artículos 341-429)
- Disposiciones generales (artículos 341)
- De los instrumentos (artículos 342-355)
- De los testigos de las tachas (artículos 356-384)
- De la confesión en juicio (artículos 385-402)
- De la inspección personal del Tribunal (artículos 403-408)
- Del informe de peritos (artículos 409-425)
- De las presunciones (artículos 426-427)
- De la apreciación comparativa de los medios de prueba (art 428-429)
- De los procedimientos posteriores a la prueba (artículos 430-433)

Tribunal Competente

En materia aduanera:

Conforme al artículo 117 de la Ordenanza, el Tribunal competente para conocer de las materias aduaneras reclamables será el Tribunal Tributario y Aduanero del lugar donde se encuentre la aduana respectiva que ejecutó la actuación que se cuestiona.

Así pues, en caso de un cargo por diferencias de derechos, impuestos u otros gravámenes formulado por la Aduana de los Andes o Valparaíso será competente para conocer de la respectiva reclamación el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Valparaíso. Sin embargo, en el caso de un cargo formulado por la Aduana Metropolitana será competente el Primer TTA de Santiago, por disponerlo así la norma del inciso final del artículo 3 de la Ley 20.322.

Cabe destacar que por el nuevo inciso final agregado por la Ley 20.322 al artículo 84 de la Ordenanza, en este ámbito los cargos pueden ser formulados por la autoridad aduanera ante la cual se tramitó la respectiva destinación, o por aquella la que efectuó la fiscalización a posteriori.

En materia tributaria:

Conforme al artículo 115 del Código Tributario, el Tribunal competente para conocer de las materias tributarias reclamables será el Tribunal Tributario y Aduanero del lugar donde se encuentre la unidad del servicio que emitió la actuación en contra de la cual se reclame.

Sin embargo, existen las siguientes excepciones a la anterior Regla general de competencia:

a) Actuaciones emitidas por Dirección Nacional: será competente el TTA del domicilio del contribuyente al momento de ser notificado del acto reclamable

b) En materia infraccional: será competente el TTA del domicilio del infractor. Si la infracción fue cometida en una sucursal del contribuyente, será competente TTA del lugar en donde se encuentre dicha sucursal.

c) Cuando se trate de fiscalización de contribuyentes de otro territorio jurisdiccional relacionados con otros fiscalizados, el reclamo de ambos contribuyentes siempre debe presentarse ante TTA del territorio jurisdiccional de la unidad que emitió la orden de fiscalización inicial.

d) Para conocer de la declaración de abuso o simulación y de la determinación y aplicación de la multa contemplada en el artículo 100 bis, es

competente el TTA en cuyo territorio jurisdiccional tenga su domicilio el contribuyente o de la matriz si se trata de personas jurídicas.

Plazo de reclamo

Conforme a las actuales normas procesales tributarias aduaneras, no es necesario que el reclamante pague previamente los tributos reclamados a efectos de quedar habilitado para deducir el reclamo judicial, lo que no obsta al ejercicio por parte del Fisco de las acciones de cobro que procedan.

En Materia Aduanera y Tributaria, conforme al artículo 122 Ordenanza de Aduanas y artículo 124 del Código Tributario, el interesado tiene 90 días hábiles para reclamar ante el TTA contados desde la notificación del respectivo acto.

Sin embargo, en Materia Tributaria, «si el contribuyente paga los impuestos determinados por el SII dentro del plazo de 90 días, conforme con el inciso tercero del artículo 24 CT, contado desde la notificación correspondiente, se aumenta su plazo para deducir reclamo de 90 días a un año».

Requisitos formales del reclamo

El interesado debe deducir su reclamo de acuerdo a las formalidades que exige la misma Ordenanza de Aduanas, Código Tributario y también las normas procesales comunes. Así pues, conforme a los artículos 1 2 3 de la Ordenanza de Aduanas, artículo 125 del Código Tributario y 254 del Código de Procedimiento Civil, el escrito de reclamo deberá contener las siguientes menciones y requisitos:

a) Designación de Tribunal ante quien se entabla: es decir, deberá indicarse si se entabla ante el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Arica, Valparaíso, primero de la Región Metropolitana, etcétera.

b) Individualización del reclamante y reclamado: se deberá señalar nombre o razón social, número de Rol Único Tributario, domicilio, profesión u oficio del reclamante, y en su caso, de la o las personas que lo representan y la naturaleza de la representación. Además, deberá indicarse el nombre y domicilio del demandado.

c) Fundamentos: se deben precisar claramente los fundamentos de hecho como de derecho en que se apoyan las pretensiones del reclamo.

Así pues, se deberán expresar y describir los hechos que dan lugar al reclamo y también se indicarán las normas jurídicas en que se fundan las peticiones del reclamante. Por ejemplo, en caso de reclamo de cargos, podrán invocarse las normas de la duda razonable del artículo 69 de la Ordenanza, o las normas de valoración aduanera contenidas en el Decreto Supremo de Hacienda 1134/01 (D.O. 20.06.2002), el Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, el artículo 5 de la Ley 18.525, etcétera.

Sin embargo, respecto de estos requisitos del reclamo hay que señalar que en caso que se omitan las normas aplicables o su mención sea errónea, debería ser el Tribunal el que por mandato de la Ley sea el llamado a establecer el derecho aplicable al pleito.

d) Acompañar antecedentes fundantes: además, se deben acompañar en el mismo escrito de reclamo los antecedentes o documentos que funden la acción que se intenta con el reclamo, salvo aquellos que, por su volumen, naturaleza, ubicación u otras circunstancias, no puedan agregarse, como serían libros de contabilidad, documentos en poder de la reclamada, etcétera.

Por ejemplo, en caso de que se trate de un reclamo en contra de cargos o liquidaciones formulados por el SNA o SII, respectivamente, deberán acompañarse, al menos, todos los cargos o liquidaciones reclamadas.

e) Peticiones precisas y claras: respecto de este requisito, se debe exponer precisa y claramente en la conclusión del reclamo la solicitud que se somete a la consideración y fallo del Tribunal. Se debe indicar por ejemplo que se pide se deje sin efecto el acto reclamado, se rebaje la multa, etcétera.

f) Firma: finalmente, al pie del de reclamo, como de cualquier otro escrito, el que comparece debe suscribirlo con su firma.

Incumplimiento de requisitos de reclamo

Si el interesado que ha presentado el reclamo ante el respectivo TTA no da íntegro cumplimiento a cada una de las exigencias descritas precedentemente, el Tribunal, en cumplimiento de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 123 de la Ordenanza de Aduanas e inciso segundo del artículo 125 del Código Tributario, deberá ordenar al reclamante que cumpla con dichos requisitos formales dentro del plazo que le confiera, bajo apercibimiento de tener por no presentado el reclamo.

Respecto a este plazo, si se trata de un reclamo en que por su cuantía es posible comparecer sin abogado, deberá ser un término no menor a 15 días. En cambio, si se trata de un reclamo en que se debe comparecer patrocinado por abogado habilitado, el plazo que debe otorgar el Tribunal no puede ser inferior a 3 días.

Es preciso señalar que tanto el artículo 129 del Código Tributario como el artículo 122 de la Ordenanza de Aduanas prescriben que tratándose de causas de cuantía inferior a treinta y dos unidades tributarias mensuales las partes pueden comparecer sin abogado y, en caso de causas de cuantía superior a dicho monto el reclamante debe comparecer en conformidad a las normas establecidas en la Ley 18.120, es decir, con patrocinio de abogado.

En definitiva, sin perjuicio de que el reclamante comparezca o no con el patrocinio de un abogado, si la causa es de cuantía inferior a treinta y dos unidades tributarias mensuales el plazo que debe otorgar el TTA no puede ser inferior a 15 días para subsanar las omisiones o errores. En cambio, si la causa es de cuantía superior a treinta y dos unidades tributarias mensuales, el Tribunal siempre deberá dar un término no menor a 3 días.

Requisitos formales de la contestación del reclamo

Así como el reclamo debe cumplir determinados requisitos, la ley también exige que la contestación se deduzca conforme ciertas formalidades que emanan de lo dispuesto en el inciso primero del artículo 128 de la Ordenanza de Aduanas, inciso primero del artículo 132 del Código Tributario y artículo 309 del Código de Procedimiento Civil por la ya mencionada remisión y aplicación de las normas de este último cuerpo normativo.

Así pues, la contestación al reclamo que haga el Servicio deberá contener:

- La designación del TTA ante quien se presente
- El nombre y domicilio del demandado
- Las excepciones que se oponen al reclamo y la exposición clara de los hechos y fundamentos de derecho en que se apoyan
- La enunciación precisa y clara, consignada en la conclusión, de las peticiones concretas que se sometan al fallo del Tribunal Tributario y Aduanero.

Comparecencia

a) La comparecencia es la formalidad en que las partes se presentan y actúan ante el Tribunal, haciendo peticiones, aportando pruebas, etcétera y debe hacerse conforme las formalidades que exige la misma Ley.

b) Regulación: el artículo 129 del Código Tributario y el artículo 122 de la Ordenanza de Aduanas, se remiten subsidiariamente a las normas de la Ley 18.120 que establece normas sobre comparecencia en juicio.

c) Tipos de comparecencia: sin embargo, ambas normas ya citadas establecen dos tipos de comparecencia dependiendo de la cuantía de la causa de la que dependerá si el reclamante debe o no comparecer con abogado. i. Causas cuya cuantía es menor a 32 UTM. En este caso el reclamante puede comparecer 1) personalmente; o 2) representado; y en ambos casos sin patrocinio de abogado. ii. Causas cuya cuantía es mayor a 32 UTM. En esta hipótesis también el reclamante puede comparecer 1) personalmente; o 2) representado; pero a diferencia del anterior siempre deberá hacerlo con el patrocinio de un abogado habilitado para el ejercicio de la profesión.

d) Interés actual comprometido: la Ordenanza de Aduanas en el inciso 1 de su artículo 122 y el inciso 1 del artículo 124 del Código Tributario, incorporan la exigencia habilitante para el reclamante en cuanto necesariamente debe invocar «un interés actual comprometido».

Algunos han entendido que este es aquel interés que contempla el artículo 23 del CPC, esto es, un derecho comprometido y no una mera expectativa. Sin embargo, se podría afirmar que esta norma no regula la intervención de las partes del juicio, sino que específicamente la de los terceros coadyuvantes.

Por otro lado, el Servicio de Impuestos Internos ha interpretado que este interés debe ser pecuniario. Empero, esta adjetivación del requisito del interés no está contemplado en la respectiva norma legal del nuevo procedimiento.

Otros han pretendido que el reclamante además de invocar ese interés actual comprometido debe acreditarlo antes de que se acoja la acción a tramitación y se dé traslado al respectivo Servicio.

Respecto de las citadas posiciones hay que decir que, estando en presencia de normas de derecho público que regulan los procesos seguidos ante los Tribunales de justicia y tomando especial consideración al principio del debido proceso y acceso a la justicia, consagrados consti-

tucionalmente en los artículos 7 y 19 número 3 inciso quinto de la CPE, e internacionalmente en el artículo 8 del Pacto de San José de Costa Rica de 1969, en vigor en Chile mediante Decreto 873 del año 1991, solo es posible interpretar y aplicar esta norma del citado inciso primero del artículo 122 de manera restrictiva y en consecuencia no debieran exigirse requisitos adicionales a los que claramente están contemplados en la norma procesal.

En este sentido el profesor Massone (2009: 71), expresa que la «legitimación para actuar que es a la vez condición necesaria de la acción y que presupone e individualiza, por una parte, al sujeto que afirma ser titular de la situación jurídica subjetiva lesionada (legitimación activa)» configurando con esto el concepto de parte como aquel que simplemente alega tener un determinado derecho amparado por la norma jurídica y que ha sido vulnerado.

Por su parte, el profesor Couture (2009: 50), al tratar la «acción» que sostienen las partes, la conceptualiza como sinónimo de facultad de provocar la actividad de la jurisdicción que tienen todos los individuos acudiendo ante los jueces en demanda de amparo de sus pretensiones, y agrega que «el hecho de que esta pretensión sea fundada o infundada no afecta la naturaleza del poder jurídico de accionar; pueden promover sus acciones en justicia aun aquellos que erróneamente se consideran asistidos de razón».

Así las cosas, el requisito debiera entenderse cumplido con la sola circunstancia de que el reclamante «invoque» o indique en su libelo la respectiva pretensión o interés en la resolución del conflicto que pueda existir con la administración respecto de un derecho amparado por la norma jurídica y que estima que ha sido quebrantado. Tal como dice el profesor Couture (2009: 394), «el derecho no puede suponer que sólo se promoverán litigios fundados».

e) Comparecencia y representación del Fisco: la representación del Fisco en los conflictos aduaneros que se ventilan ante el TTA corresponde exclusivamente a los respectivos servicios fiscalizadores, representados para estos efectos por la correspondiente autoridad que haya emitido el acto que podrá ser el director nacional, directores regionales o administradores, sin perjuicio del requerimiento que estas puedan hacer al Consejo de Defensa del Estado para estos efectos.

Asimismo, los respectivos servicios fiscalizadores actualmente dejan de cumplir la función jurisdiccional que ejercieron antaño, por lo que

al igual que el reclamante pasaron a tener la calidad de parte y deben sostener sus pretensiones y cumplir con todas las cargas procesales para alcanzar la tutela jurídica de la sentencia.

Tomando en consideración que el proceso ante el TTA es una relación jurídica contradictoria entre dos partes, y dicho proceso es según Couture (2009: 9) el «medio idóneo para dirimir imparcialmente, por acto de juicio de la autoridad, un conflicto de intereses con relevancia jurídica», en este sentido, «parte» conforme la noción clásica de Chiovenda (1940: 264), es «aquel que pide a propio nombre la actuación de una voluntad de la ley, y aquel frente al cual es pedida», o según el profesor Massone (2009: 71), «es parte quien propone la demanda al juez con el fin de obtener una determinada resolución (actor), y aquel respecto de quien la demanda es planteada y la resolución solicitada (demandado)».

Conforme lo anterior, la interpretación que haga el servicio fiscalizador de las normas fiscales pasa a constituir solo una argumentación o fundamentación más de sus pretensiones en su calidad de parte y no obligan al Tribunal en la resolución del conflicto.

Etapas del Procedimiento General de Reclamación

Discusión

i) Presentación del reclamo: el procedimiento principia con la presentación del escrito de reclamo cumpliendo los plazos, formalidades y requisitos tal como se desarrolló precedentemente.

ii) Efectos de la presentación del reclamo: presentado el reclamo, ambos servicios fiscalizadores pueden solicitar medidas cautelares conforme el artículo 137 del CT y artículo 129 B de la Ordenanza de Aduanas, en los siguientes casos:

- Cuando las facultades del contribuyente no ofrezcan suficiente garantía
- Haya motivo racional para creer que procederá a ocultar sus bienes.

Efectos de la presentación del reclamo en materia aduanera:

Se suspende la prescripción a favor o en contra del fisco: un efecto importante de la presentación del reclamo es que conforme al artículo 129 J de la Ordenanza de Aduanas, se suspende la prescripción de tres años a favor o en contra del Fisco de toda clase de impuestos dispuesta

en el artículo 2521 del Código Civil, hasta que la resolución que le pone término o hace imposible su prosecución quede ejecutoriada.

Se suspende también la tramitación del reclamo infraccional: en efecto, si ya se ha iniciado el procedimiento sancionatorio de los artículos 186 y 186 bis de la Ordenanza respecto de los mismos hechos que dan origen al reclamo del Procedimiento general, entonces el Tribunal debe suspender la tramitación del procedimiento infraccional de oficio o previa solicitud del denunciado hasta que la sentencia que falle el reclamo quede ejecutoriada.

Efectos de la presentación del reclamo en materia tributaria:

La suspensión de cobro de los impuestos: un efecto de la presentación del reclamo tributario es que conforme el artículo 24 del Código Tributario, los impuestos y multas no pueden girarse sino una vez cumplidos los 90 días que tiene el contribuyente para deducir el reclamo ante los TTA o después de notificado el fallo pronunciado por el Tribunal, pero el contribuyente puede pedir que se le giren con anterioridad. Sin embargo, la interposición del reclamo no suspende la acción de cobro por parte del Fisco.

No obstante, hay algunos casos en que no existe dicha suspensión:

- Impuestos de recargo, retención o traslación que no hayan sido declarados oportunamente, el Servicio está facultado para girar de inmediato
- Caso en que existió liquidación y posterior giro y se reclama giro
- En las hipótesis de giro inmediato.

En estos casos, el interesado igualmente podría solicitar al Tribunal la aplicación a lo dispuesto en el artículo 147 del Código Tributario.

Se suspende asimismo la tramitación de reclamo infraccional del artículo 165 del CT: si ya se ha iniciado el procedimiento sancionatorio del artículo 165 del CT, respecto de hechos infraccionales del número 20 del artículo 97 del CT que dan origen al reclamo del procedimiento general, el Tribunal debe suspender la tramitación de este procedimiento infraccional de oficio o previa solicitud del denunciado hasta que la sentencia que falle el reclamo quede ejecutoriada.

iii) Traslado: luego de presentado el reclamo y si se ha cumplido con todos los requisitos el Tribunal conferirá traslado al servicio para que proceda a su contestación, el que tendrá un plazo de 20 días hábiles.

iv) **Allanamiento:** conforme el artículo 132 del Código Tributario, si con los antecedentes del reclamo el SII concluye que se desvirtúa el acto impugnado, en la contestación el SII podrá allanarse a la pretensión del contribuyente, en todo o parte, según corresponda.

Si el allanamiento es total se citará a las partes a oír sentencia sin más trámite y el SII no podrá ser condenado en costas. Cabe señalar que, atendido que esta etapa no ha sido aún contemplada en los procedimientos judiciales aduaneros, la facultad de allanamiento no la tiene el SNA.

v) **Avenimiento:** solo en los procesos tributarios, según el artículo 132 ter del Código Tributario, trabada la *litis* y existiendo una gestión pendiente, las partes pueden celebrar avenimiento extrajudicial por una sola vez, en cuyo caso deben proponer las bases del avenimiento y no será necesario desistirse del reclamo, debiendo ser autorizado por el TTA este acuerdo.

vi) **Conciliación:** luego de la contestación del reclamo o también en caso de que no haya contestado, conforme el artículo 132 del Código Tributario y artículo 128 del Código Tributario, el TTA debe llamar a las partes a conciliación.

El TTA puede llamar a conciliación después de vencido el término probatorio y después de vencido el plazo de observaciones a la prueba de 10 días.

La prueba

Luego de la contestación del reclamo por parte del Servicio o también en caso de que no haya contestado, de acuerdo a lo prescrito en el artículo 128 de la Ordenanza y 132 del Código Tributario, el Tribunal deberá recibir la causa a prueba (o auto de prueba) fijando los puntos o hechos que deben probarse por las partes, siempre y cuando considere que efectivamente existen hechos controvertidos, substanciales y pertinentes.

i) ¿Qué es la prueba?: la prueba es en palabras del profesor Couture (2009: 177) «la acción y el efecto de probar; y probar es demostrar de algún modo la certeza de un hecho o la verdad de una afirmación».

ii) ¿Qué se prueba?: ¿qué es lo que se debe probar? Y la respuesta está en la resolución que recibe la causa a prueba y que dictará el Tribunal en la hipótesis que estime que existen hechos o afirmaciones que acreditar, los que además necesariamente deben tener copulativamente las siguientes características:

- **Controvertidos:** es decir, aquellos que han sido objeto de discusión entre las partes en litigio y quedan fijados precisamente por la discusión que acontece entre el reclamo del demandante y la contestación del demandado, y demás escritos anteriores al auto de prueba.
- **Substanciales:** estos son aquellos que se relacionan con los aspectos medulares o centrales de las pretensiones de cada una de las partes, debiendo excluirse aquellos simplemente accesorios.
- **Pertinentes:** estos son los que efectivamente son aptos o conducen a formar la convicción de la jueza o el juez para resolver la litis.

iii) Efectos de la resolución que recibe causa a prueba: queda fijada invariablemente la discusión y los puntos que deben probarse y solo cabe la posibilidad de que este estatus varíe por una resolución que acoja la reposición o apelación en contra, que en definitiva elimine, agregue o modifique dichos puntos de prueba.

A partir de su notificación comienza a correr el término probatorio de 20 días hábiles, y por disponerlo así el artículo 128 de la Ordenanza y artículo 132 del Código Tributario, solo dentro de este término las partes podrán ofrecer y rendir toda la prueba que estimen necesaria para acreditar sus afirmaciones y pretensiones. Sin perjuicio de lo anterior, y por aplicación supletoria de las normas del CPC, la prueba instrumental, por ejemplo, debería aceptarse desde la presentación del reclamo hasta el vencimiento del probatorio.

Asimismo, por el doble reenvío ya comentado precedentemente, es aplicable lo dispuesto en el artículo 327 del CPC. En consecuencia, siendo este término común comienza a correr desde el mismo día para ambas partes y por tanto se contabiliza desde la última notificación de la resolución que recibió la causa a prueba; es decir, desde el tercer día desde su notificación al reclamante por carta certificada. Cabe recordar que este auto de prueba se notifica mediante dicha carta certificada la que se entiende practicada tres días hábiles después y que esta se notifica al Servicio mediante su publicación el mismo día de su dictación en el sitio de internet del Tribunal.

Otro efecto importante es que, a partir de este, las partes tienen cinco días para acompañar la lista de testigos que presentarán para acreditar sus alegaciones.

iv) Ampliación término probatorio: sin perjuicio de que el término probatorio es de 20 días hábiles, las mismas normas citadas contemplan la posibilidad de que el TTA decrete su ampliación, por una sola vez, por el número de días que se estime necesarios, pero sin exceder de diez días hábiles contados desde la notificación de la resolución que ordena la ampliación. Esto cuando deban practicarse diligencias probatorias fuera del lugar del juicio o si durante la prueba ocurren entorpecimientos que imposibiliten su recepción.

v) Ausencia de hechos controvertidos: por otro lado, en caso de que el Tribunal estime que no existen hechos controvertidos, substanciales y pertinentes, dictará la resolución respectiva y la causa quedará enseguida en estado de sentencia.

En este caso, respecto de la resolución que explícita o implícitamente niegue recibir la causa a prueba, sería aplicable lo dispuesto en el artículo 129 de la Ordenanza y artículo 133 del Código Tributario y en consecuencia la partes solo podrían deducir recurso de reposición en su contra dentro de los cinco días siguientes.

Pero si se considera que es aplicable el artículo 326 del Código de Procedimiento Civil, entonces sería apelable, salvo el caso en que el Servicio se allane al reclamo.

vi) Recursos contra resolución que recibe la causa a prueba: dictada la resolución que recibe la causa a prueba, las partes podrán recurrir en su contra dentro de los cinco días hábiles siguientes deduciendo el recurso de reposición o también conjuntamente con este el recurso de apelación. Esto para que se modifiquen los hechos controvertidos fijados, que se eliminen algunos o que se agreguen otros.

En este caso hay que tener especial consideración de que si se pretende deducir apelación siempre debe interponerse en subsidio de la reposición y nunca derecha y simplemente la apelación por sí sola.

En el evento que el Tribunal acoja la reposición, eliminando, agregando o modificando los hechos o puntos de prueba, o también en el caso que la rechace, comenzará nuevamente a correr el término probatorio.

Respecto de la lista de testigos, por aplicación del artículo 320 del Código de Procedimiento Civil, no es necesario presentarla nuevamente salvo en caso que la parte estime pertinente modificarla porque se acogió la reposición, en cuyo evento se deberá entregar también dentro de los cinco primeros días del nuevo término probatorio; pero ahora este período no se contabiliza desde el tercer día de la notificación por carta

certificada del auto de prueba al reclamante, sino que desde el mismo día en que se notifique a ambas partes la resolución que acoja o rechace el recurso por el sitio de internet de Tribunal.

En el evento que el Tribunal rechace la reposición y se haya deducido apelación en subsidio, igualmente comenzará a correr el término probatorio y el de presentación de la lista de testigos de la misma forma descrita precedentemente.

vii) La prueba: ya dijimos que la prueba es «la acción y el efecto de probar; y probar es demostrar de algún modo la certeza de un hecho o la verdad de una afirmación».

viii) Carga de la prueba: ¿quién debe probar? En este ámbito hay que preguntarse entonces ¿quién debe probar ante el Tribunal Tributario Aduanero?, ¿quién debe producir las probanzas de los hechos que fundan la controversia? Cuestión que ha sido objeto de un perdurable debate en el tiempo.

La prueba en materia aduanera:

Sin perjuicio de lo que se dirá más adelante, en materia aduanera, por aplicación de las normas nacionales e internacionales el «procedimiento de la duda razonable» que aplica aduanas en valoración aduanera de las mercancías tiene el efecto de trasladar en sede administrativa la carga de la prueba del «valor de transacción» al importador.

En efecto, conforme el procedimiento de «duda razonable» que se encuentra regulado en el artículo 69 de la Ordenanza de Aduanas, cuando esta «tenga motivos fundados para dudar de la veracidad y exactitud del valor declarado o de los documentos presentados que le sirven de antecedente, podrá, por una vez, exigir al importador que proporcione otros documentos o pruebas que acrediten que el monto declarado representa efectivamente el valor de transacción de las mercancías», disposición que recoge lo dispuesto por la Decisión 6.1 de 1995 del Comité del Valor de la OMC y artículo 17 del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT (Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio).

Sin embargo, no existe en el ámbito aduanero una norma especial procesal que expresamente regule la carga de la prueba ni en sede administrativa ni en sede judicial.

En consecuencia, podría estimarse que ante la ausencia de norma expresa sería aplicable la norma del artículo 1.698 del Código Civil, en cuanto dispone que «incumbe probar las obligaciones o su extinción al

que alega aquellas o estas», por lo que ante el TTA ambas partes, reclamante y Aduanas, deben probar sus respectivas afirmaciones, pretensiones y alegaciones.

La prueba en materia tributaria:

Por otro lado, en materia tributaria aún tenemos plena aplicación en sede administrativa de la norma del artículo 21 del Código Tributario, que expresamente regula la carga de la prueba en los procesos administrativos de fiscalización exigiendo al contribuyente «probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto».

Asimismo, en sede judicial, por así disponerlo el nuevo artículo 132 del Código Tributario modificado por la Ley 21.210 D.O. 24.02.2020, la carga de la prueba será para ambas partes, el Servicio y el contribuyente, quienes deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento.

ix) ¿Cómo se prueba?: esta cuestión se refiere a la forma en que cada una de las partes produce o aporta válidamente la prueba.

Ya dijimos que por aplicación del artículo 3 del Código de Procedimiento Civil, que se encuentra en el Libro I del CPC al que nos reenvía el artículo 120 de la Ordenanza de Aduanas y artículo 148 del Código Tributario, se produce una doble remisión al Libro II del mismo CPC, por lo que son también aplicables todas sus normas que sean compatibles con la naturaleza del procedimiento general de reclamación. Es decir, las normas de la prueba en general (artículos 318-326), del término probatorio (artículos 327-340), de los medios de prueba en particular (artículos 341-429), de los instrumentos (artículos 342-355), de los testigos de las tachas (artículos 356-384), de la confesión en juicio (artículos 385-402), de la inspección personal del Tribunal (artículos 403-408), del informe de peritos (artículos 9-425) y de las presunciones (artículos 426-427).

x) Término probatorio: tal como se señaló precedentemente, el término probatorio en este procedimiento es de 20 días hábiles. Solo dentro de este período las partes podrán ofrecer y rendir toda la prueba que estimen necesaria para acreditar sus afirmaciones y pretensiones.

Sin embargo, cabe señalar que, de acuerdo al Código de Procedimiento Civil, algunas probanzas pueden pedirse y rendirse antes de princi-

piado este período de prueba, como por ejemplo la prueba instrumental (inciso primero del artículo 348 CPC) o la confesional (inciso segundo del artículo 385 CPC). Sin embargo, el TTA podría estimar que esta posibilidad se cierra por la norma especial del artículo 128 de la Ordenanza y 132 del Código Tributario que dispone que «el término probatorio será de veinte días y dentro de él se deberá rendir toda la prueba».

Este término es común, es decir, comienza a correr desde el mismo día para ambas partes y se computa desde el tercer día de la notificación del auto de prueba al reclamante por carta certificada.

Por aplicación supletoria del artículo 339 del Código de Procedimiento Civil, no es posible suspender el término probatorio en caso alguno salvo que ambas partes estén de acuerdo y así lo pidan.

En cuanto a su ampliación y sin perjuicio de que el término probatorio es de 20 días hábiles, el inciso décimo cuarto del artículo 128 de la Ordenanza de Aduanas y el inciso décimo cuarto del artículo 132 del Código Tributario, facultan al TTA para ordenar su ampliación, por una sola vez, por el número de días que estime necesarios, no pudiendo exceder de diez días hábiles contados desde la notificación de la resolución que ordena la ampliación, cuando deban practicarse diligencias probatorias fuera del lugar del juicio, o si durante la prueba ocurren entorpecimientos que imposibiliten su recepción.

xi) Admisibilidad general de prueba: el Código Tributario y la Ordenanza de Aduanas establecen una admisibilidad general de cualquier medio probatorio que sea apto para producir fe y convicción del Tribunal, por lo que además de los medios de prueba contemplados en la Ordenanza y en el CPC podrán rendirse todos aquellos otros que tengan dicha aptitud.

xii) Limitaciones a la prueba: sin perjuicio de la consagración de la admisibilidad general de prueba en el procedimiento ante el TTA, la misma Ordenanza y Código Tributario establecen las siguientes limitaciones a los medios y probanzas que pueden rendir las partes:

Discovery: Actualmente existe en el procedimiento aduanero esta importante limitación probatoria, pero desde la perspectiva del Servicio, también una considerable herramienta de procesal y de fiscalización, que cabe destacar no es usada y alegada normalmente por adunas y que se hace especialmente idónea en el caso del procedimiento de la duda razonable descrito anteriormente.

El Discovery consiste en que no son admisibles como prueba los antecedentes que digan directa relación con la actuación reclamada y que hayan sido solicitadas expresa y determinadamente por el Servicio al reclamante en un acto de fiscalización y que este no haya proporcionado en el plazo de un mes.

Sin embargo, por las diversas reformas de los últimos años en materia tributaria, actualmente esta limitación probatoria se encuentra derogada.

Limitación testimonial: Es especialmente particular la limitación a la prueba testimonial en materia aduanera, que no existe en el procedimiento tributario, y que consiste en que no pueden probarse con testigos los elementos que sirven de base para la determinación de la obligación tributaria aduanera; esto es el valor, clasificación y origen.

Estos elementos deberán probarse:

- El valor: mediante los métodos de valoración que establece la OMC, artículo 7 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, de 1994 promulgado por Decreto 16 de 1995, del Ministerio de Relaciones Exteriores, artículo 5 de la Ley 18.525 y Decreto Supremo de Hacienda 1134/01 (D.O. 20.06.2002).
- La clasificación: aunque es una cuestión de derecho se deberán acreditar sus presupuestos: naturaleza, descripción y características de las mercancías, mediante documentos, informes periciales químicos, etcétera.
- El origen: se deberá acreditar conforme el procedimiento y medios que establezca el tratado respectivo.

Limitación de actos solemnes: La misma Ordenanza y Código Tributario establecen, razonablemente, que la única forma o medio para probar los actos o contratos solemnes es mediante la respectiva solemnidad prevista por la ley. Esta limitación está plenamente conforme con lo dispuesto en la norma de derecho común del artículo 1701 del Código Civil, que establece que, si la Ley exige la solemnidad del instrumento público, este no puede suplirse por otra prueba. Sin embargo, hay que tener presente que, en virtud de la misma disposición, si el instrumento ha sido imperfecto por incompetencia del funcionario o por otra falta en la forma, igualmente valdrá como instrumento privado si estuviere firmado por las partes por lo que podría presentarse como tal ante el TTA.

Contabilidad fidedigna: En el caso que la misma Ley exija la contabilidad fidedigna para probar determinadas actuaciones, entonces el Tribunal deberá recurrir a ella con preferencia de otros medios probatorios.

Confesión: Por último, la Ordenanza y el Código establecieron otra limitación probatoria en caso que el reclamante solicite o que lo decrete el mismo Tribunal (conforme el artículo 159 del CPC), la prueba de confesión o también denominada absolución de posiciones del director nacional, los subdirectores, los directores regionales y los administradores de aduanas, sobre hechos pertenecientes al mismo juicio, autoridades que para estos efectos están impedidas de rendirla.

xiii) Medios de prueba en particular: la Ordenanza y el Código no desarrollan extensamente ni contienen muchas normas que regulen el cómo se prueba y cuáles son aquellos medios que otorga la Ley a las partes para sustentar y acreditar sus pretensiones, por lo que habrá que recurrir, supletoriamente y conforme el doble reenvío, a las normas del Código de Procedimiento Civil sobre la materia.

xiv) Prueba instrumental o documental (artículos 342-355 del CPC)

Concepto: la prueba instrumental es aquella que consta y esta materializada en un soporte escrito.

Clasificación: esta se clasifica en instrumentos públicos y privados, los que a su vez pueden estar en un soporte físico o en alguno digital o electrónico.

Respecto de esta probanza, la Ordenanza y el Código no establecen ninguna norma por lo que se hacen aplicables las del Código de Procedimiento Civil compatibles con la naturaleza de este tipo de reclamos.

La importancia de la diferencia entre instrumentos públicos y privados, sin perjuicio de la valoración que debe darles el TTA conforme las reglas de la sana crítica, estriba en su fuerza probatoria.

En efecto, por disponerlo así el artículo 1700 del Código Civil, norma de derecho común y de general aplicación «el instrumento público hace plena fe en cuanto al hecho de haberse otorgado y su fecha, pero no en cuanto a la verdad de las declaraciones que en él hayan hecho los interesados. En esta parte no hace plena fe sino contra los declarantes». Por su parte, conforme el artículo 1699 del Código Civil, el «instrumento público o auténtico es el autorizado con las solemnidades legales por el competente funcionario». Tal como agrega la misma disposición, si ha sido otorgado ante un notario e incorporado en el protocolo o registro público de instrumentos públicos, estamos en presencia de la conocida

y denominada «escritura pública». Además, hay que señalar que en caso que los contratantes hayan hecho una escritura privada para alterar lo pactado en una escritura pública, no tiene efectos respecto de terceros.

Así también, respecto de los instrumentos, ya dijimos que conforme la Ordenanza y el Código Tributario, los actos o contratos solemnes solo podrán ser acreditados por medio de la solemnidad prevista por la ley, norma reafirmada por lo dispuesto en los artículos 1701 y 1713 del Código Civil.

Por el contrario, el instrumento privado no tiene la misma fuerza probatoria del instrumento público puesto que conforme los artículos 1702 y siguientes del mismo Código Civil, la certeza de estos en cuanto a su fecha se adquiere respecto de terceros solo desde el fallecimiento de alguno de los que lo suscribieron, desde que ha sido copiado en un registro público, conste haberse presentado en juicio, o en que haya tomado razón de él o le haya inventariado un funcionario competente; y los asientos, registros y papeles domésticos solo hacen fe contra el que los ha escrito o suscrito.

Por su parte, conforme el artículo 342 del CPC, los instrumentos que se considerarán públicos en un juicio, siempre que en su otorgamiento se hayan cumplido las respectivas solemnidades legales, son los siguientes:

- 1) Los documentos originales; 2) las copias dadas con los requisitos que las leyes prescriban para que hagan fe respecto de toda persona o, a lo menos, respecto de aquella contra quien se hacen valer; 3) las copias que, obtenidas sin estos requisitos, no sean objetadas como inexactas por la parte contraria dentro de los tres días siguientes a aquel en que se le dio conocimiento de ellas; 4) las copias que, objetadas en el caso del número anterior, sean cotejadas y halladas conforme con sus originales o con otras copias que hagan fe respecto de la parte contraria; 5) los testimonios que el Tribunal mande agregar durante el juicio, autorizados por su secretario u otro funcionario competente y sacados de los originales o de copias que reúnan las condiciones indicadas en el número anterior y 6) los documentos electrónicos suscritos mediante firma electrónica avanzada.

Instrumentos extendidos en lengua extranjera: una norma que podría tener alguna mayor importancia en los litigios tributarios y aduaneros ante el TTA, es aquella del artículo 347 del CPC que trata de los instrumentos extendidos en lengua extranjera, como podrían ser el Bill of Lading, Invoice o factura de compra internacional, etcétera. En este

caso, de acuerdo a dicha disposición se deben traducir por el perito que el Tribunal designe, a costa del que presente el documento, salvo que al acompañarse el instrumento además se agregue inmediatamente su traducción y a menos que la parte contraria exija, dentro de seis días, que sea revisada por un perito.

Documentos electrónicos: otra norma que adquiere relevancia es aquella del artículo 348 bis del CPC que se refiere a la presentación de los documentos electrónicos, como podría suceder con los archivos de inventarios, contabilidad, etcétera. En esta hipótesis, el Tribunal debe citar a las partes a una audiencia de percepción documental al sexto día para su percepción mediante los medios técnicos electrónicos. En caso de documentos que no pueden ser transportados al Tribunal, la audiencia se efectuará en lugar donde estos se encuentren a costa de la parte que los presente. Por su parte, si el documento es objetado, el Tribunal puede ordenar una prueba complementaria de autenticidad.

En cuanto a la exhibición de documentos, de acuerdo al artículo 349 del mismo CPC, en caso de que existan documentos que no sean secretos o confidenciales en poder de la contraparte o de un tercero y que tengan relación directa con el litigio, podrá pedirse al TTA que decrete su exhibición.

Respecto de la oportunidad, conforme al Código de Procedimiento Civil, esta prueba documental puede rendirse desde la presentación del reclamo hasta el vencimiento del período de prueba, (inciso primero del artículo 348 CPC). Sin embargo, tal como ya se señaló, por lo dispuesto en el artículo 128 de la Ordenanza y artículo 132 del Código Tributario se podría estimar que en este procedimiento ante el TTA se está impedido de ejercer esa facultad durante todo ese lapso y que solo se puede rendir la prueba dentro del plazo de 20 días del probatorio, sin perjuicio de la ampliación del periodo de prueba que pudiera decretar el TTA.

Sobre la forma en que Tribunal tiene por acompañados los documentos, la parte que acompaña los instrumentos puede pedir que se tengan por acompañados con citación o bajo el apercibimiento del número 3 del artículo 346 del CPC. Sin embargo, la prueba no es «tasada», es decir apreciada conforme estrictas reglas de ponderación, sino que se apreciará conforme la sana crítica y, además el Tribunal es finalmente el que deberá determinar la correcta aplicación del derecho procesal en esta actuación y resolver si dichos documentos se tienen por acompañados con citación o bajo el citado apercibimiento.

Oficios: Dentro de la prueba instrumental que pueden rendir o pedir las partes, se encuentran los oficios para recabar cierta información de ciertas autoridades, instituciones o personas, en cuyo caso el Tribunal deberá dar lugar a dicha solicitud de oficios, siempre que: 1) se trate de información pertinente sobre los hechos materia del juicio; y 2) se indique «específicamente el o los hechos sobre los cuales se pide el informe».

Si el Tribunal acoge la solicitud oficiará a la institución o personas correspondientes, las que estarán obligadas a responder al Tribunal en el plazo concedido. Este no puede ser más de 15 días hábiles, término que puede ser ampliado solo por una vez y por un máximo de 15 días.

Es preciso señalar que un antecedente relevante en la prueba documental serán, por ejemplo, los documentos que sirven de base para el despacho o declaración de importación, los que están constituidos por el documento de transporte (conocimiento de embarque, carta de porte o guía aérea), mandato, factura comercial, nota de gastos en su caso, lista de empaque (packing list) cuando proceda, certificado de seguro si su valor no se encuentra consignado en forma separada en la factura comercial, certificado de origen, declaración jurada del valor y sus elementos; cuando corresponda, visaciones, certificaciones, vistos buenos y/o autorizaciones y cuando proceda, registro de reconocimiento, en su caso, etcétera.

En materia tributaria, la prueba documental relevante estará constituida fundamentalmente por la contabilidad fidedigna del contribuyente (sea simplificada o completa) y sus respectivos documentos sustentatorios, como también aquellos instrumentos que dan cuenta de los registros tributarios empresariales.

xv) Prueba testimonial (artículos 356-384 del CPC)

Concepto: este medio probatorio consiste en la declaración o testimonio que presta un tercero ajeno al juicio sobre determinados hechos que son discutidos en el pleito.

Regulación: respecto de la prueba de testigos, la Ordenanza de Aduanas y Código Tributario contemplan un brevísimo tratamiento, por eso en todo lo no regulado se deben aplicar las normas pertinentes del Código de Procedimiento Civil.

Limitación: tal como ya se describió precedentemente, en materia aduanera este medio de prueba está drásticamente limitado puesto que, respecto de la esencia de la obligación tributaria aduanera constituida por el valor, origen y clasificación, que son precisamente los elementos

que sirven de base para su fijación, no es posible probarlos mediante testigos.

En consecuencia, la prueba testimonial quedará limitada a las cuestiones accesorias de la determinación de la obligación tributaria aduanera, como podrían ser ciertas circunstancias o también vicios que pudieran haberse verificado en la fiscalización del Servicio de Aduanas o en el procedimiento de la duda razonable, etcétera

Al mismo tiempo, junto con la anterior limitación existe otra adicional contemplada en el inciso quinto del artículo 128 de la Ordenanza de Aduanas y también en el inciso sexto del artículo 132 del Código Tributario, puesto que solo se admite un máximo de cuatro testigos por punto de prueba, fijados en la resolución que recibió la causa prueba.

Por otro lado, en materia tributaria la prueba testimonial también tiene una menor relevancia o peso por cuanto difícilmente se podrán probar, recurriendo a esta, los hechos económicos de la empresa considerando también la limitación dispuesta en el artículo 1707 y 1708 del Código Civil.

xvi) Prueba de Confesión (artículos 385-402 del CPC)

Concepto: este medio de prueba consiste según Casarino Viterbo (2007: 89) en «el reconocimiento que una persona hace de la verdad de un hecho, susceptible de producir consecuencias jurídicas en su contra».

Esta probanza es en definitiva aquella declaración que presta una de las partes litigantes sobre determinados hechos objeto del mismo pleito, cuando lo exija el contendor o lo decrete el Tribunal y que produce consecuencias jurídicas en su contra y a favor del contendor.

Regulación: la Ordenanza de Aduanas y el Código Tributario solo hacen referencia a este medio probatorio para limitarlo respecto de las autoridades de los servicios, por lo tanto, en todo el resto habrá que aplicar las normas del Código de Procedimiento Civil.

Oportunidad: conforme lo previsto en el inciso segundo del artículo 385 del Código de Procedimiento Civil, la confesión puede pedirse en cualquier estado del juicio hasta el vencimiento del término probatorio, pero al igual que en la prueba documental, en virtud de lo dispuesto en el artículo 128 de la Ordenanza y artículo 132 del Código Tributario el Tribunal podría desechar esta posibilidad y limitar la confesión solo al período de prueba de 20 días, sin perjuicio de la ampliación de la prueba que pueda decretar.

Limitaciones: por su parte, conforme el mismo inciso segundo del artículo 385 del Código de Procedimiento Civil, esta prueba se puede pedir solo hasta por dos veces y excepcionalmente una vez más cuando se aleguen hechos nuevos.

En caso que se pida o decrete este medio probatorio y salvo los casos expresamente exceptuados por la ley, todo litigante está obligado a prestar esta declaración. Sin embargo, atendido lo dispuesto en el artículo 128 de la Ordenanza y artículo 132 del Código Tributario, no tienen facultad para absolver posiciones en representación del Servicio el director nacional, los subdirectores, los directores regionales y los administradores de aduanas.

Conforme lo anterior, puede concluirse que el reclamante estaría impedido de solicitar este medio probatorio, puesto que al ser esta por definición una declaración que presta la contraparte litigante, siempre la demandada estará representada por dichas autoridades aduaneras. Así la cosas, esta prueba solamente podría ser pedida por los servicios respecto del reclamante.

Sin embargo, al reclamante le quedaría alguna posibilidad de pedir este medio de prueba, pero ya no para que la reclamada declare a través de las autoridades que la representan legalmente, sino que para que lo haga su procurador o mandatario, conforme lo dispone el artículo 396 del Código de Procedimiento Civil, aun cuando no tenga poder para absolver posiciones.

xvii) Prueba de inspección personal del Tribunal (artículos 403-408 del CPC)

Concepto: según Casarino Viterbo (2007: 107), este medio de prueba consiste en el reconocimiento que el Tribunal «hace por sí mismo de los hechos o circunstancias materiales controvertidos en el pleito, a objeto de adquirir la convicción acerca de su verdad o inexactitud.».

Regulación: atendido que el Código Tributario y la Ordenanza de Aduanas no regulan esta inspección personal habrá que aplicar las normas pertinentes contenidas en el CPC.

Oportunidad: en su caso esta inspección debe solicitarse y rendirse solo dentro del término probatorio de 20 días, salvo que el TTA resuelva la ampliación del periodo de prueba para llevar a cabo esta diligencia. Además, a esta pueden concurrir las partes con sus abogados y pedir que en el mismo acto de inspección se oigan informes de peritos, levantándose acta de la diligencia.

Forma de rendir inspección personal: esta inspección no es muy solicitada por las partes ni tampoco decretada de oficio por el Tribunal y realmente tendría poca utilidad en los litigios tributarios aduaneros, salvo tal vez para ciertas materias como faltantes de inventarios, mercancías siniestradas, correcta clasificación arancelaria mediante la revisión física de las mercancías, avalúos, etcétera.

Hay que tener presente que la parte que solicitó la inspección debe previamente depositar en el Tribunal la suma necesaria para costear los gastos que se causen, salvo que sea decretada de oficio u ordenada por la ley, en cuyo evento este costo será dividido por la mitad entre ambas partes.

xviii) Prueba de informe de peritos (artículos 409-425 del CPC)

Concepto: según Casarino Viterbo (2007: 111) esta diligencia probatoria consiste en «la presentación en juicio de un dictamen u opinión sobre hechos controvertidos en él, para cuya adecuada apreciación se requieren conocimientos especiales de alguna ciencia o arte».

Este informe pericial sirve para que el Tribunal aprecie convenientemente:

- Ciertos aspectos técnicos y de hecho de la controversia que escapan a sus conocimientos y versación jurídica y para cuya apreciación se necesiten especiales nociones de alguna ciencia o arte. Por ejemplo, para efectos de acreditar una pérdida tributaria por «goodwill», un peritaje «merceológico» para efectos de la clasificación arancelaria, peritaje de un liquidador de seguros para efectos de determinar la valoración de una mercancía siniestrada, peritaje mercantil para la determinación del uso de una mercancía, una pericia para determinar la autenticidad de un documento mercantil, etcétera.
- Ciertos puntos de derecho referentes a alguna legislación extranjera.

Oportunidad: este medio de prueba solo pueden solicitarlo las partes dentro del término probatorio pero el Tribunal lo puede decretar de oficio en cualquier estado del juicio.

Regulación: la Ordenanza de Aduanas y el Código Tributario no contemplan normas que regulen este tipo de probanzas, por lo que se deberá recurrir directamente a las contenidas en el CPC.

xix) Prueba de Presunciones (artículos 426-427 del CPC)

Concepto: este medio dice Casarino Viterbo (2007: 117) «emplea ciertos antecedentes o circunstancias conocidos para inferir de ellos, sea por obra del legislador o del juez, un hecho desconocido y controvertido en el pleito».

El artículo 47 del Código Civil señala que «se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas».

Cabe señalar que sin perjuicio de algunas presunciones que establece la Ordenanza, su tratamiento procesal no está contemplado en dicho cuerpo normativo, por lo que en este ámbito se aplicarán las disposiciones del artículo 1712 del Código Civil y aquellas de los artículos 426-427 del CPC.

Esta probanza, denominada silogismo, es una construcción intelectual y lógica que hace la ley o la judicatura en donde existe una premisa menor constituida por el hecho o circunstancia conocida, una premisa mayor que será el razonamiento que hace la ley o la jueza o el juez, y la conclusión que será precisamente el hecho desconocido objeto de la prueba.

Clasificación: conforme lo disponen los artículos 47 y 1712 del Código Civil, las presunciones se clasifican en legales y judiciales.

Presunciones legales: de acuerdo al artículo 47 del mismo Código Civil, estas pueden de derecho o ser simplemente legales.

- Simplemente legales: son aquellas en que se permite probar la no existencia del hecho desconocido que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes a partir de los que infiere la ley. Aquí, señalan Ugalde Prieto y otros (2009: 164) en definitiva el efecto que se produce es que se invierte la carga de la prueba en contra del que debe probar y a favor de la contraparte.
- Presunción de derecho: son aquellas en que, al contrario de la simplemente legal, la ley expresamente no permite prueba en contrario.

Algunas presunciones que establece la Ordenanza de Aduanas son:

Artículo 140, que dispone que:

Se presumen abandonadas:

- 1) Aquellas mercancías que no fueren retiradas o no pudieren serlo dentro de los plazos establecidos para su depósito. Esta causal incluye:
 - a) Las mercancías respecto de las cuales no se ha solicitado su desaduanamiento;

- b) Las mercancías respecto de las que se ha solicitado su desaduanamiento, pero no se han cancelado los derechos de Aduana;
 - c) Las especies náufragas, y
 - d) Las mercancías cuyos consignatarios se ignoren.
- 2) Las especies retenidas por el Servicio de Aduanas a su presentación, si no fuere solicitado su desaduanamiento, por sus dueños o representantes, después de transcurridos noventa días contados desde la fecha de retención.
- 3) Las mercancías que hubieren ingresado bajo régimen de admisión temporal desde el extranjero o desde un territorio de régimen aduanero especial al resto del país cuando, al término del plazo de la admisión respectiva, no hubiesen sido devueltas al exterior o al territorio especial que corresponda».

Las presunciones en materia de contrabando establecidas en los artículos 179 y siguientes.

Algunas presunciones de legislación tributaria

- Impuesto sanción del Artículo 21 DL 824/1974 literal iii) inciso 3, que dispone que: «Para estos efectos, se presumirá de derecho que el valor mínimo del beneficio será del 10% del valor del bien determinado para fines tributarios al término del ejercicio; del 20% del mismo valor en el caso de automóviles, station wagons y vehículos similares; y del 11% del avalúo fiscal tratándose de bienes raíces, o en cualquiera de los casos señalados, el monto equivalente a la depreciación anual mientras sea aplicable, cuando represente una cantidad mayor, cualquiera que sea el período en que se hayan utilizado los bienes en el ejercicio o en la proporción que justifique fehacientemente el contribuyente».
- Régimen de renta presunta contemplado en el art. 34 del DL 824/1974
- Presunción de utilización en territorio nacional de servicios del inciso 3 del artículo 5° del DL 825/1974.
- Presunción de faltante de inventarios del artículo 76 del DL 825/1974.

Algunas presunciones del CPC

Encontramos otras presunciones legales en el artículo 427 del CPC que establece algunas circunstancias que deben reputarse verdaderas:

- Los hechos certificados en el proceso por un ministro de fe, salvo prueba en contrario.
- Hechos declarados verdaderos en otro juicio entre las mismas partes. Según Ugalde Prieto y otros (2009: 167) conforme lo ha dicho la jurisprudencia estos hechos deben estar contenidos en una sentencia.

Presunciones judiciales

Si la mencionada construcción intelectual y lógica la realiza la jueza o el juez, entonces la presunción es judicial y conforme el artículo 426 del CPC y artículo 1712 del Código Civil deberá ser grave, precisa y concordante.

Será grave aquella mediante la cual forzosamente se concluye la existencia del hecho desconocido que se presume.

Será precisa aquella que tiene la cualidad de aplicarse justa y exactamente a la circunstancia que se pretende probar.

Y finalmente será concordante aquella que está en armonía y conformidad con otras presunciones.

El indicio o base de la presunción, esto es el antecedente o circunstancia conocida a partir de la cual la judicatura infiere el hecho desconocido y controvertido que se trata de probar en el litigio, debe ser uno que conste en el mismo proceso y que haya sido efectivamente acreditado mediante las probanzas que hemos analizado. Sin embargo, Casarino Viterbo (2009: 119) afirma que además de la limitación de los actos solemnes del inciso décimo sexto del artículo 128 de la Ordenanza y artículo 1701 del Código Civil, la base de la presunción a partir de la que se presume el hecho desconocido no podrá ser un hecho acreditado mediante otra presunción.

Asimismo, la misma Ley da algunas bases de presunciones a las que podrá recurrir la jueza e el juez en esta labor, como son la del artículo 354 del CPC que señala que el cotejo de letras podrá servir de base para una presunción judicial; o el artículo 383 en cuanto a que el testimonio de oídas, esto es, el relato de hechos que no se han percibido por propios sentidos y que se conocen únicamente por otras personas, solo podrán estimarse como base de una presunción judicial o el artículo 398 que establece que la confesión extrajudicial es solo base de presunción judicial.

Otra norma que pudiera constituir una base de una presunción judicial sería la del artículo 30 letra g) de la Ordenanza, que excluye del

concepto de equipaje aquellos artículos, nuevos o usados, que porte el viajero y que por su cantidad o valor hagan presumir su comercialización. En este caso, sin perjuicio de la presunción que haga la autoridad aduanera respectiva dentro de sus potestades, el Tribunal también podrá elaborar dicha presunción en su caso.

xx) ¿Qué valor tiene la prueba?:

La valoración de la prueba, según el profesor Rodrigo Cerda «es una operación intelectual destinada a establecer la verdad de los enunciados fácticos planteados por las partes mediante la ponderación de los elementos de prueba, lo que incidirá necesariamente en el sentido de la decisión judicial».²

En este contexto, luego de recibir los planteamientos de cada parte en el periodo de discusión, e inmediatamente después las respectivas probanzas en el periodo probatorio, el Tribunal deberá sumirse en un proceso intelectual de estimación de aquellas pruebas para proceder a fundamentar y pronunciar su decisión del asunto controvertido. Aquí, en palabras de Couture (2009: 211) «se trata de señalar, con la mayor exactitud posible, cómo gravitan y qué influencia ejercen los diversos medios de prueba, sobre la decisión que el magistrado debe expedir».

Así pues, conforme el inciso décimo quinto del artículo 128 de la Ordenanza e inciso décimo tercero del artículo 132 del Código Tributario todos los medios de prueba ya descritos y los demás aptos para producir fe y convicción del Tribunal se apreciarán o valorarán conforme las reglas de la sana crítica, esto es, un método intermedio entre la prueba legal o tasada y la de libre convicción.

En este contexto probatorio surge la interrogante en cuanto a qué valor debiera asignarse a determinada información que sea aportada o examinada en instancia administrativa, es decir qué valor debería considerar el Tribunal si es que en dicho lugar la documentación fue objetada o aceptada por la autoridad fiscal. Aquí tal vez, en virtud de la aplicación del principio de congruencia procesal, buena fe, teoría de los actos propios y deber de motivación de los actos administrativos; todos los que rigen en materia tributaria administrativa, pudiera argumentarse

² Rodrigo Cerda San Martín. *La Valoración de la Prueba ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros*. Apunte preparado para la capacitación de jueces, secretarios y profesionales de los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Universidad Adolfo Ibáñez.

que los efectos que derivan de la fiscalización verificada en sede administrativa deberían alcanzar a la sede judicial, incluida la valoración de la prueba.

Sistema de prueba tasada: Este sistema es aquel en que la misma Ley ordena a la jueza o el juez valorar la prueba y darle determinada eficacia conforme estrictas reglas preestablecidas.

Sistema de libre convicción: El sistema de libre convicción es, según Casarino Viterbo (2009: 48) aquel en que las partes acreditan los hechos controvertidos libremente por cualquier medio y el juez no está atado a ninguna regla para ponderar las pruebas rendidas.

Sistema de sana crítica: El sistema intermedio de la sana crítica es aquel en que la judicatura debe estimar o desestimar en la sentencia cada una de las pruebas conforme el razonamiento jurídico, las reglas de la lógica, científicas, técnicas o de la experiencia, de tal manera que el proceso intelectual vertido en la sentencia lleve al lector natural y lógicamente a la conclusión de la jueza o el juez.

Tal como lo señala el profesor Couture (2009: 221-222) las reglas de la sana crítica son una unión de la lógica y de la experiencia, son ante todo reglas del correcto entendimiento humano, sin demasiadas abstracciones intelectuales, pero también con un razonamiento certero y eficaz que fundan el pronunciamiento de la jueza o el juez.

Respecto de este sistema de sana crítica hay que subrayar que sólo se refiere a la valoración de la prueba y según González Castillo (2006: 99) «no a las normas reguladoras de la prueba como las que señalan cuáles son los medios de prueba, las que establecen su admisibilidad, la forma de rendir la prueba o las que distribuyen el peso de ella».

Las reglas de la lógica: Tal como señala Couture (2009: 222) las reglas de la sana crítica consisten en su sentido formal en una operación lógica. Estas reglas de la lógica son según González Castillo (2006: 100):

- *El principio de identidad:* una cosa solo puede ser igual a sí misma
- *El principio de contradicción:* una cosa no puede ser explicada por dos proposiciones contrarias entre sí
- *El principio de razón suficiente:* las cosas existen y son conocidas por una causa capaz de justificar su existencia
- *El principio del tercero excluido:* si una cosa únicamente puede ser explicada dentro de una de dos proposiciones alternativas, su cau-

sa no puede residir en una tercera proposición ajena a las dos precedentes.

Las reglas de la experiencia: Para Calamendrei (1961: 646) son aquellas reglas que pertenecen al patrimonio intelectual del juez y a la conciencia pública, agregando que «las máximas de experiencia poseídas por él, por lo general, le servirán de premisa mayor para sus silogismos (por ejemplo, la máxima de que la edad avanzada produce en general un debilitamiento de la memoria, le hará considerar en concreto la deposición de un testigo viejo menos digna de crédito que la de un testigo todavía joven)».

Las reglas científicas: Para el profesor Cerda están constituidas por el saber científico y técnico más o menos generalizado, compartido como verdaderos por la gran mayoría de las personas que profesan una disciplina y conocidos de un modo general por los legos en la materia, el que es verificable sobre la realidad.³

La sentencia

Concepto: La sentencia, para Couture (2009: 227) es el acto mediante el cual se decide la causa o puntos sometidos al conocimiento del juez, contenida en una pieza escrita que contiene el texto de la decisión emitida.

Plazo: Conforme lo prescribe el inciso final del artículo 128 de la Ordenanza y penúltimo inciso del artículo 132 del Código Tributario, esta sentencia que falla el asunto controvertido sometido al conocimiento y decisión de la judicatura debe ser dictada por el TTA dentro del plazo de 60 días desde el vencimiento de la citación a oír sentencia.

Medidas para mejor resolver: asimismo, conforme el doble reenvío ya tratado anteriormente, puede que dentro de dicho periodo de 60 días para dictar sentencia el TTA de conformidad con lo dispuesto en el 159 del Código de Procedimiento Civil, dicte de oficio medidas para mejor resolver, las que deben cumplirse dentro de los 20 días siguientes y, en caso de incumplimiento en dicho lapso, el Tribunal deberá dictar sentencia sin más trámite.

Hay que tener especial consideración que estas medidas son, tal como

³ Rodrigo Cerda San Martín. *La Valoración de la Prueba ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros*. Apunte preparado para la capacitación de Jueces, secretarios y profesionales de los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Universidad Adolfo Ibáñez.

su denominación indica, para mejor resolver. Es decir, mediante estas el Tribunal no podría subsidiar la inactividad probatoria de alguna de las partes y solo deberían estar rigurosamente circunscritas a ilustrar mejor algunas cuestiones accesorias o dependientes de la esencia del asunto controvertido que ya ha sido presentado ante la judicatura, pero no debería servir para que el fallo se base exclusivamente o en gran parte en los antecedentes que se recaben por esta vía. Esto además teniendo presente el principio de pasividad de la jueza o el juez en estas materias que solo se rompe excepcionalmente en este caso del artículo 159.

Estas medidas, por disponerlo así el mismo artículo 159, son solamente las siguientes:

- La agregación de documentos;
- La confesión judicial;
- La inspección personal;
- El informe de peritos;
- La comparecencia de testigos que ya han declarado en el juicio; y
- La presentación de cualesquiera otros autos que tengan relación con el pleito.

Referencias

- Alexy, Robert (1988). «Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica». *Revista Doxa*, 5.
- Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero (1991). «Sobre principios y reglas». *Revista Doxa*, 10.
- Barros Lynch, Patricio (1927). *Un cuarto de siglo de legislación tributaria en Chile*. 1.ª ed. Santiago: El Diario Ilustrado.
- Bernedo, Patricio, Pablo Camus y Ricardo Couyoumdjian (2014). *200 años del Ministerio de Hacienda de la República de Chile*. 1.ª ed. Santiago: Ministerio de Hacienda.
- Blumenstein, Ernst (1954). *Sistema di diritto delle imposte*. Milán: Giuffrè.
- Bobbio, Norberto (2007). *Teoría general del derecho*. En Jorge Guerrero (traductor). Colombia: Temis.
- Bordalí, José (1934). *Impuesto a la renta, su aplicación y cumplimiento*. 1.ª ed. Santiago: Imprenta Universitaria.
- Bosch, Julio, y Luis Vargas (2005). *Contabilidad básica*. 9.ª ed. Santiago: Soelco.
- Brahm Moura, Alfredo (1968). *Impuesto a la renta*. 1.ª ed. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- Brenner de Thomas, Sava (1969). *El impuesto a la renta: Análisis e historia de la ley*. 1.ª ed. Santiago: Texto de Enseñanza.
- Calamandrei, Piero (1961). *Estudios sobre el Proceso Civil*. Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Argentina.
- Carvallo Hederra, Sergio (1959). *Manual de legislación tributaria*. 1.ª ed. Santiago: Editorial Universitaria.
- Casarino Viterbo, Mario (2007). *Manual de Derecho Procesal. Derecho Procesal Civil. Tomo IV*. 6.a ed. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- Correa Selamé, Jorge (2006). *Curso de Derecho Procesal*. Santiago: Ediciones Jurídicas.
- Cauas Lama, Jorge (1974). *El rol de la política tributaria en el desarrollo económico nacional*. Santiago: Ministerio de Hacienda.

- Cerda San Martín, Rodrigo. La valoración de la prueba ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros: Apunte preparado para la capacitación de jueces, secretarios y profesionales de *los Tribunales Tributarios y Aduaneros*. Universidad Adolfo Ibáñez.
- Couture, Eduardo J (2009). *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. 4.a ed. Buenos Aires: Editorial Bdef.
- Chiovenda, Giuseppe (1940). *Instituciones de Derecho Procesal Civil. Tomo I*. Madrid: Editorial Revistas de Derecho Privado.
- Emilfork Soto, Elizabeth (1999). *Impuesto al valor agregado: El crédito fiscal y otros estudios*. Santiago: Editorial Jurídica Congreso.
- Endress, Sergio (2013). «Contabilidad en el derecho tributario chileno». *Principios de derecho tributario*. 3.ª ed. Santiago: Legal Publishing.
- Falsitta, Gaspare (1999). *Manuale di diritto tributario*. 3.ª ed. Padova: CEDAM.
- Faúndez Ugalde, Antonio (2012). «Naturaleza jurídica de IVA crédito fiscal y sus efectos en los procesos de reorganización empresarial». *Revista de Estudios Tributarios*, (12): 9-32.
- . (2013). *Reorganización empresarial, derecho tributario y tributación interna*. 2.ª ed. Santiago: Legal Publishing.
- . (2021). «Constitución y teoría del derecho tributario». *Derecho tributario constitucional: En tiempos de decisión de una nueva Constitución*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- . (2021a). *Tributación en las reorganizaciones empresariales*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- Faúndez Ugalde, Antonio, Rafael Mellado y Mario Pino (2020). «Sistemas informáticos de fiscalización tributaria y derecho de defensa». *Reforma Tributaria 2020: principales cambios*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- García, Juan (1994). «El concepto de Constitución económica y su aplicación a la Constitución española de 1978». *El sistema económico en la Constitución española*. Madrid: Ministerio de Justicia.
- Giannini, Aquile (1956). *Istituzioni di diritto tributario*. Milano: Giuffrè.
- Gil, Lorenzo (2007). *Análisis de los sistemas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos*. Presentación en XIV Congreso de Economía Pública. Santander.
- Gillis, Tim, Adrienne McStocker y Alec Percival (2015). «Indirect tax compliance in an era of big data». *Tax Planning International: Indirect Taxes*, 13 (3): 1-6.

- González Castillo, Joel (2006). «La Fundamentación de las Sentencias y la Sana Crítica». *Revista Chilena de Derecho*, 33 (1).
- Huang, Xiaoqing (2018): «Ensuring taxpayer rights in the era of automatic exchange of information: EU data protection rules and cases». *Intertax*, 46 (3): 225-239. DOI: [10.54648/taxi2018024](https://doi.org/10.54648/taxi2018024).
- Kaplow, L (2004). «On the Undesirability of Commodity Taxation Even When Income Taxation Is Not Optimal». *Journal of Public Economics*, (90): 1235-1250.
- Leighton Puga, Miguel (1966). *El impuesto a las ganancias de capital*. 1.^a ed. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- Massone Parodi, Pedro (2009). *Tribunales y procedimientos tributarios*. 1.^a ed. Santiago: Legal Publishing.
- . (2013). *Principios de Derecho Tributario*. 3.^a ed. Santiago: Legal Publishing.
- Mena, Víctor y Emilio Charad (1954). *Manual de Derecho Financiero*. 1.^a ed. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- OCDE, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2017). *Tax administration 2017: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. París: OCDE Publishing. DOI: [10.1787/tax_admin-2017-en](https://doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en).
- OCDE, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2018). *Resumen de los desafíos fiscales derivados de la digitalización: Informe provisional 2018*. Disponible en: <https://bit.ly/2RG2VgM>.
- O'Neill, Claire (2017): «Using digital delivery to enhance the integrity of tax systems». En OCDE (compilador), *Tax administration 2017: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. París: OCDE Publishing, 163-168. DOI: [10.1787/tax_admin-2017-16-en](https://doi.org/10.1787/tax_admin-2017-16-en).
- Pantoja Cerda, Samuel (1943). *Nuestra actual legislación tributaria*. 3.^a ed. Santiago: Talleres Gráficos la Nación.
- Pérez Calderón, Lindor, José Parga Gazitua y Sergio Pérez Calderón (1966). *Reforma tributaria*. 1.^a ed. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- Pérez, Abundio (2013) *Manual de Código Tributario*. 9.^a ed. Santiago: Thomson Reuters.
- Piedrabuena Richard, Enrique (1945). *Compendio de legislación tributaria chilena*. 1.^a ed. Santiago: Talleres Gráficos El Chileno.

- . (1950). *Manual de derecho financiero*. 1.^a ed. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- Pomerleau, K. (2015). «Eliminating double taxation through corporate integration». *Fiscal Fact*, (453): 1-12. Disponible en <https://bit.ly/3uAXvJx>
- Rencoret Bravo, Álvaro (1950). *Derecho Tributario, el impuesto sobre la renta*. 1.^a ed. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- Saffie Gatica, Francisco (2012). «De la reciprocidad a la fraternidad». *Revista de Derechos y Humanidades*, 19.
- SII, Servicio de Impuestos Internos (2020). *Suplemento tributario*. Disponible en: <https://bit.ly/3nOBx21>.
- SII, Servicio de Impuestos Internos (2022). *Suplemento tributario*. Disponible en: <https://bit.ly/3PwoD4L>.
- Simón Otero, Liana (2011). «Los principios de justicia tributaria en la historia constitucional cubana». *Cuestiones Constitucionales*, 25. Disponible en: <https://bit.ly/3yPJwlO>
- Slemrod, J (1990). «Optimal Taxation and Optimal Tax Systems». *The Journal of Economic Perspectives*, 4: 157-178.
- Soares Martines, Pedro (1983). *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Almedina.
- Sullivan, Clara (1965). *The tax on value added*. New York: Columbia University.
- Torres Ahumada, Osvaldo (1951). ¿Cómo hacer la declaración para el impuesto a la renta? 1.^a ed. Santiago: Impresores Bustos y Letelier.
- Ugalde Prieto, Rodrigo, Jaime García Escobar y Alfredo Ugarte Soto. (2009). *Tribunales Tributarios y Aduaneros*. 1.^a ed. Santiago: Legal Publishing.
- Ugarte Vial, Jorge (1931). *Historia e índice de las leyes*. Santiago: Biblioteca del Congreso Nacional.
- Viera, Christian, Jaime Bassa y Juan Ferrada (2016). «Una aproximación a la idea de “constitución económica” y sus alcances en la constitución chilena». *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 49 (145): 325-359. DOI: [10.22201/ijj.24484873e.2016.145.5000](https://doi.org/10.22201/ijj.24484873e.2016.145.5000).
- Yáñez Henríquez, José (2013). «Impuesto global complementario: equidad». *Revista de Estudios Tributarios*, 8.

Rol probatorio de documentación tributaria y aduanera
de Antonio Faúndez Ugalde y Francisco Javier Orellana Rivera



Academia Judicial de Chile
Colección Materiales Docentes



Como parte del equipo de Tipografía,
trabajaron en este libro: Alejandra González Mege,
Constanza Valenzuela y Marco Antonio Coloma

