

Ley N° 20.322: avances y desafíos respecto de la inspección y sanción de infracciones administrativas en materia tributaria

Nicolás Enteiche Rosales¹

Profesor de Derecho Administrativo e Investigador
Facultad de Derecho
Universidad del Desarrollo

Resumen: En el presente trabajo abordamos la fiscalización e imposición de sanciones administrativas en materia tributaria, específicamente centramos nuestra atención en el análisis de las competencias fiscalizadoras y de la forma por la que se denuncia una eventual infracción, además estudiamos al órgano que podría aplicar una sanción. Realizamos lo anterior tratando, de forma gráfica y crítica, la normativa vigente (sistema antiguo) y aquella que nace de la Ley N° 20.322 (sistema nuevo).

Introducción

A propósito de la entrada en vigencia y consecuente implementación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, por la Ley N° 20.322 que "fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera" (en adelante "Ley Modificatoria" o "Ley N° 20.322") el año 2013 en la Región Metropolitana², nos referiremos a la forma en que se fiscaliza y denuncia una eventual infracción tributaria, y al órgano competente para sancionarla.

En otras palabras, revisaremos cómo se indaga y denuncia la eventual existencia de una infracción tributaria, y quién impone una sanción administrativa derivada de ésta (o consecuencia aplicada por la Administración como retribución a

¹ El presente artículo forma parte de las publicaciones derivadas del proyecto "La dualidad de roles de los organismos administrativos; la inconstitucionalidad en la doble función de investigador y sancionador", en el marco del concurso de fondos de investigación de la Universidad del Desarrollo 2011. Agradezco a Francisca Molina, ayudante de investigación de la UDD, por la labor realizada en el transcurso de la elaboración de este artículo.

² La implementación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros ya tuvo lugar en todas las regiones del país salvo en las regiones Metropolitana, de Valparaíso y del Libertador Bernardo O'Higgins, lo que ocurrirá el 1 de febrero del año 2013 (artículo 1° transitorio de la Ley Modificatoria).

una contravención normativa, equivalente a una falta) en virtud de un hecho no constitutivo de delito (ya que si fuere delito, la consecuencia será aplicada por los tribunales con competencia en lo penal)³.

Además, graficaremos las innovaciones efectuadas y otras que se pudieron haber realizado por la Ley Modificatoria ¿Constituye la creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros *el gran avance* en materia fiscalizadora y sancionadora? ¿Existen reparos jurídicos aún después de la Ley N° 20.322?⁴

A efecto de responder las preguntas anteriores, nos enfocaremos en el procedimiento general de aplicación de sanciones tributarias y **(I)** describiremos tanto las competencias que posee el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos (en adelante, "DRSII" o "Director Regional"), como el modo en que se fiscaliza y denuncia una eventual infracción (al que denominaremos "sistema antiguo") y señalaremos sus defectos. Seguidamente **(II)** estudiaremos el esquema que aparece con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322 (al que denominaremos "sistema nuevo"). Finalmente, entregaremos nuestra opinión respecto de los avances y desafíos en la materia.

I. El sistema antiguo

Iniciaremos el análisis (1) detallando quién es el órgano competente para sancionar y cuál es la vía para fiscalizar y denunciar una infracción tributaria (2), seguidamente nos referiremos de forma crítica a las imperfecciones que éste posee.

1. En este punto revisaremos las normas aplicables en esta hipótesis, cuales son: (1.1) la competencia del Director Regional del Servicio de Impuestos Internos radicada en los artículos 6° B N° 6 y 115 del Código Tributario (en adelante "CT"); y (1.2) las potestades fiscalizadoras, como también la vía a través de la cual se pone en conocimiento del DRSII la eventual comisión de la infracción para que este resuelva a su respecto, establecida en el artículo 161 N° 1 del CT.

1.1 En los lugares donde no se han instalado los Tribunales Tributarios y Aduaneros, el DRSII es aquel que decide en los conflictos jurídicos suscitados entre un particular y el Servicio de Impuestos Internos (en adelante, "SII o Servicio").

³ El límite es que no constituya pena corporal o pena privativa de libertad (tal como aparece el texto normativo, luego de la reforma por la Ley Modificatoria).

⁴ No nos referiremos a la polémica respecto de la implementación, específicamente relativa a la insuficiencia o (al parecer en este caso) sobreabundancia de los Tribunales Tributarios y Aduanero. EL MERCURIO (2012) cuerpo A, p. 3.

Esta competencia del Director Regional estaría contenida en el CT, específicamente en los artículos 6° B N° 6 y 115 del CT (este último bajo el Título I del Libro Tercero denominado "de los Tribunales"), que confieren la potestad de conocer y resolver "*en primera instancia*" de las denuncias y reclamos que tengan lugar en el procedimiento de reclamación establecido en el actual artículo 161 del CT.

Complementan los anteriores preceptos el artículo 19 letra b) de la "Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos" (en adelante, "LOSII"), y otras disposiciones del CT (artículos 126 inciso segundo; 130; 134 inciso primero; 135 incisos primero y segundo; 136; 137, inciso primero; 138 y 139 incisos primero y quinto), que califican al acto decisorio del DRSII como una "*sentencia*" o "*fallo*"⁵.

1.2 El eventual proceder sancionatorio tributario se inicia por la percepción de *hechos* por un funcionario fiscalizador del Servicio, mediante cualquier vía, sea ésta en virtud de su actividad fiscalizadora (Libro I, Título IV, "Medios Especiales de Fiscalización", artículos 59 a 92 bis del CT), por la denuncia de un particular, o bien por la autodenuncia del infractor⁶ (artículo 106 del CT). Estos hechos, en lo que nos interesa, pueden revestir diversos caracteres.

Si el SII, mediante el funcionario fiscalizador o el Director Regional en su caso, luego de conocer los mencionados hechos los estima como eventuales contravenciones al ordenamiento jurídico⁷, puede seguir disímiles caminos: si cree que es un posible delito, el Servicio deberá denunciarlo o querellarse ante los tribunales con competencia en lo penal⁸; mientras que si estima que constituye una

⁵ Similar tipología fue utilizada por el artículo 13, letra i) del Decreto con Fuerza de Ley N° 1.730 de 1927, "Reglamento orgánico de la Dirección General de Impuestos Internos", que facultaba al Secretario Abogado de la Dirección para "*redactar las sentencias administrativas que expida la Dirección en las denuncias por infracciones a las distintas leyes tributarias e inspectivas*", contenidas en actos emitidos por el Director General por los cuales aplica "*administrativamente las sanciones que le autoricen las leyes tributarias e inspectivas*" (artículo 7°, letra r)).

⁶ Antes de iniciarse el procedimiento por infracciones, en el supuesto de que un particular se "autodenuncie" procede la condonación a que se refiere la Circular N° 1 de 2004 del SII, "sobre política de aplicación de sanciones por infracciones tributarias contempladas en los números 6, 7, 10, 15, 16, 17, 19, 20 y 21 del artículo 97 y artículo 109 del Código Tributario, y de concesión de condonaciones en los casos que se describen. Deroga circular 36 del 2000".

⁷ Según la Circular N° 64 de 2001 del SII, que "define objetivo de la presencia fiscalizadora en terreno e instaura procedimiento general de actuación", en cuanto a las actividades fiscalizadoras de control de emisión y registro de documentos, controles puerta a puerta, puntos fijos empadronamiento y captura de información tasación de negocios esporádicos, controles carreteros y móviles, presencia mayorista, fiscalización de expendedoras de combustibles y puntos industriales, si un funcionario que se percató de una "conducta constitutiva de infracciones sancionadas en el artículo 97 del Código Tributario" estas deben cumplir con el requisito de "constituir una amenaza al interés fiscal", si no lo son, "es recomendable evitar consumir esfuerzo fiscalizador en este tipo de infracciones".

⁸ La Circular N° 8 de 2010 del SII, "regula detalladamente el procedimiento interno que debe seguir un funcionario de alguna Dirección Regional o en la Dirección de Grandes Contribuyentes" luego de conocer un eventual hecho constitutivo de delito tributario. La instrucción general a los funcionarios, por ejemplo, detalla que han de enviarse los antecedentes al superior de la unidad o departamento correspondiente, además se registrarán las irregularidades. Eventualmente, un Comité formado por

infracción que no consiste en una pena corporal, de aquellas no contempladas en procedimientos especiales, se dará inicio al procedimiento del artículo 161 del CT por el funcionario fiscalizador, estudiaremos este último caso.

Una vez percibidos los hechos y en la hipótesis de que el funcionario conozca que se ha "*cometido una infracción o reunidos los antecedentes que hagan verosímil su comisión*" (artículo 161 N° 1 del CT), deberá realizar una denuncia ante el DRSII, la que se materializa en un acta. Termina esta etapa con la notificación del funcionario del SII de la denuncia al particular.

2. ¿Es posible ejemplificar pedagógicamente quién impone la sanción y cómo se pone en conocimiento de este sujeto su posible comisión? Creemos que sí.

Imaginemos que usted es parte de un equipo de fútbol que se apresta a jugar un importante partido, junto con sus compañeros posee grandes esperanzas de obtener un buen resultado. El contrincante parece tener buenos jugadores, pero no deberían ser mejores que los propios, sería una justa confrontación.

Iniciado el partido, usted nota que no existe un árbitro de la contienda, sino que uno de los jugadores del equipo contrario (el capitán) hace las veces de tal (vestido parcialmente de negro y del color del equipo contrario).

Habiendo reclamado de este hecho frente al capitán contrario, antes del partido, la respuesta de éste fue "el reglamento de la competición permite que el capitán de mi equipo sea el juez, además no existe injusticia alguna, pues yo no actúo representando los intereses de mi equipo", se defendió.

Como es natural en esta clase de competición, un jugador del equipo contrario denuncia una infracción realizada por uno de los suyos. Siendo que las reglas señalan que los hechos descritos por el jugador oponente han de tenerse por ciertos, el capitán contrario/juez las da por acreditadas.

De esta forma, a lo largo del partido las contiendas resueltas por el "tercero" son, en la mayoría de los casos, decididas en contra de su equipo.

El caso antes expuesto, análogo al previsto en el sistema antiguo, devela las imperfecciones de éste. En el caso jurídico que nos convoca, dividiremos el análisis entre (2.1) los reparos dogmáticos a la figura del DRSII, y (2.2) las críticas al modo en que se ejerce la fiscalización tributaria y se denuncia su resultado ante el órgano decisor.

órganos Directivos del mismo Servicio analizará la pertinencia de realizar otras competencias (recopilación de antecedentes).

2.1 Mucho se ha escrito respecto de la *figura del DRSII y su ilegitimidad* como órgano interviniente en el procedimiento de aplicación de sanciones tributarias, la doctrina critica aspectos que hasta el día de hoy no son pacíficos: su naturaleza jurídica y el carácter de la función que ejerce.

¿Cuál es la naturaleza del órgano que ejerce la competencia resolutoria? ¿Es el DRSII, en ejercicio de esta función, un tribunal o un órgano administrativo?

Tanto el Tribunal Constitucional (en adelante el "TC"), como los tribunales superiores de justicia han manifestado su parecer, también el propio SII mediante la facultad interpretativa del Director Nacional se ha pronunciado al respecto. La Contraloría General de la República no ha dictaminado en cuanto al asunto.

El TC ha estimado que los artículos 6° B N° 6 y 115 del CT otorgan al DRSII el carácter de juez perteneciente a un tribunal especial, de aquellos del artículo 5° inciso cuarto del Código Orgánico de Tribunales, y que por tanto ejerce jurisdicción⁹. Los tribunales superiores de justicia se pronunciaron en similar modo, antes de la reforma constitucional del año 2005¹⁰ y con posterioridad a ésta¹¹.

Del mismo modo el Servicio ha reconocido la calidad de "juez" del órgano administrativo, que conoce y resuelve reclamaciones o la aplicación de sanciones en la materia objeto de su competencia¹².

⁹ El TC se pronunció específicamente al respecto en la sentencia rol N° 616, de seis de septiembre de 2007, a propósito del requerimiento de inaplicabilidad interpuesto por Sergio Salinas Pérez respecto de los artículos 6° B N° 6 y 115 del Código Tributario, y 19 letra b) de la LOSII, en razón de un reclamo suscitado por una liquidación de impuestos notificada en virtud de antecedentes obtenidos por una fiscalización tributaria. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (2007) sentencia rol N° 616. También el TC se refirió tangencialmente al asunto en la sentencia rol N° 681 de 27 de marzo de 2007 (considerando decimosexto), relativa a la declaración de inconstitucionalidad del artículo 116 del Código Tributario, de veintiséis de marzo de 2007, y en diversas sentencias de inaplicabilidad que la precedieron y sucedieron. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (2007) sentencia rol N° 681.

¹⁰ Así lo decidió la Corte Suprema el año 2001, que señaló "(...) se colige que los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, en las materias a que ellos se refieren, desarrollan actividades de carácter jurisdiccional, entendida la jurisdicción, bajo una acepción general, como aquella potestad pública, en virtud de la cual ciertos órganos del Estado dirimen conflictos de trascendencia jurídica suscitados entre partes, mediante decisiones dotadas de los atributos de inmutabilidad y coercibilidad de la cosa juzgada; constituyendo, por ende, tribunales especiales de aquellos a que se alude en el artículo 5° inciso penúltimo del Código Orgánico de Tribunales; los cuales, pese a no formar parte del Poder Judicial, administran justicia en ciertas áreas específicas que les asigna la ley –como las reclamaciones tributarias de los contribuyentes, en el caso de los Directores Regionales–, ejerciendo una función de naturaleza jurisdiccional, comprendida en el concepto definido por el artículo 73 de la Carta Fundamental". CORTE SUPREMA (2001) sentencia rol N° 3419, considerando decimocuarto.

¹¹ A propósito de la declaración de la Nulidad de Derecho Público de los juicios tramitados ante un funcionario del SII, véase CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO (2009) sentencia rol N° 6305, considerando segundo; CORTE DE APELACIONES DE CONCEPCION (2009) sentencia rol N° 1754, considerando sexto.

¹² La Circular N° 65 de 1999 del SII, que establece precisamente "principios para la coordinación entre las áreas que efectúan labores de fiscalización y los tribunales tributarios", califica al DRSII como un "juez", perteneciente a un "Tribunal Tributario". A su vez la Circular N° 56 de 2000 del SII, al individualizar al órgano frente al que se reclama, lo caracteriza como "Tribunal Tributario", señala la referida Circular

Por lo anterior, luego de esta primera aproximación (la interpretación efectuada por los organismos competentes) podríamos entender que el DRSII es un juez quien ejerce jurisdicción al conocer, fallar y hacer ejecutar las causas en materia tributaria.

¿Nos satisface la respuesta entregada por los antedichos organismos públicos?

No.

Luego de revisar la doctrina especializada observamos que se ha criticado constante y ácidamente la constitucionalidad de la figura del DRSII como juez, los autores han sido uniformemente críticos en la forma, pero los argumentos son dispares en el fondo.

Podemos escindir los reparos en tres categorías, en ellas dividimos los argumentos en dos críticas: la primera, al carácter del órgano decisor (su ser o conformación orgánica) en razón de su parcialidad y falta de independencia, la segunda, a la labor que este órgano efectúa (obrar o su actuación). Repasemos las opiniones vertidas en este contexto¹³ por la doctrina:

(a) Algunos cuestionan que el Director Regional sea juez, pero admiten que ejerce jurisdicción¹⁴⁻¹⁵, otros, al igual que los primeros, señalan que no es juez, pero concluyen algo diferente, que no ejercen jurisdicción, sino que autotutela¹⁶.

que "en caso que el reclamo se deduzca en contra de una liquidación, giro o resolución, éste debe dirigirse al Tribunal Tributario, que tiene la calidad de tribunal de primera instancia para estos efectos, que corresponda a la Dirección Regional del Servicio que emitió la liquidación o el giro o que dictó la resolución en contra de la cual se reclame".

¹³ A este objeto véase la descripción que efectúa Jaime Arancibia, la que compartimos, salvo en cuanto a los puntos que detallaremos a continuación. ARANCIBIA (2002) p. 167.

¹⁴ Véase por ejemplo SOTO KLOSS (2001) p. 219, ZAVALA (2003) p. 159.

¹⁵ Disidencias de los ministros Bertelsen, Fernández Baeza y Peña en la sentencia rol N° 616, para quienes "(...) es inconciliable con la referida garantía constitucional de igual protección de la ley en el ejercicio de los derechos y la exigencia de un racional y justo procedimiento, la existencia, al interior de la Administración, de órganos que formen parte de la estructura de un servicio público y a los cuales corresponda ejercer funciones jurisdiccionales que tengan por objeto conocer de las actuaciones del propio servicio, lo que no se opone, sin embargo, a la existencia de órganos que, legalmente habilitados, ejerzan alguna atribución jurisdiccional para conocer de conflictos entre particulares e, incluso, entre particulares y la Administración, pero siempre que aquellos órganos dotados de jurisdicción gocen de una efectiva independencia e imparcialidad frente a los órganos administrativos cuyas actuaciones están llamados a enjuiciar". TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (2007), sentencia rol N° 616, disidencia, punto séptimo.

De igual forma la sentencia rol N° 681 señala, en lo relativo al artículo 115 y la facultad de ejercer jurisdicción, "que en el ámbito de la competencia absoluta, el legislador orgánico estableció como tribunal tributario de única o primera instancia al Director Regional de Impuestos Internos. En este contexto, la autorización que confiere dicho órgano, en virtud del cuestionado artículo 116 del Código Tributario, en su calidad de juez tributario, a funcionarios de su dependencia implica una delegación de la referida competencia jurisdiccional, toda vez que dice relación con el conocimiento y fallo de reclamaciones y denuncias tributarias que, en forma privativa, le ha otorgado la ley a dicha autoridad a través del artículo 115 del mismo cuerpo legal (...)". TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (2007) sentencia rol N° 681, considerando decimosegundo.

¹⁶ Jaime Arancibia lo califica como un "régimen legal de autotutela", señala en paralelo que aquellos que sostienen que el DRSII ejerce jurisdicción confundirían la facultad de conocer y juzgar con la

(b) Por otra parte, existen aquellos que señalan que el Director Regional no es un juez, sino que mantiene su original investidura de órgano de la Administración, y en consecuencia su labor sería puramente administrativa¹⁷⁻¹⁸.

(c) Por último, y en virtud de una postura ecléctica, la mayoría de la doctrina solo alude a su falta de imparcialidad e independencia¹⁹.

Compartimos que ningún funcionario del SII (tampoco el DRSII) posee los requisitos para ser juez, ya que *no podría* ser imparcial ni independiente, pues son parte de un servicio público. Lo anterior se explica ya que todo organismo administrativo tiene una finalidad o función, que en este caso se traduce en satisfacer la necesidad pública de aplicar y fiscalizar los impuestos internos o de otro carácter en que tenga interés el Fisco²⁰.

En el caso del DRSII son síntomas de la falta de imparcialidad e independencia, que: sea de la exclusiva confianza del órgano superior de un servicio público (pudiendo nombrarlo o removerlo sin motivo)²¹, no esté sujeto a la superintendencia de la Corte Suprema²², deba considerar las instrucciones del superior

esencia de la jurisdicción, cual es que exista un tercero imparcial e independiente. ARANCIBIA (2002) p. 167.

¹⁷ Pedro Pierry señala que el Juez Tributario, en razón de un "error terminológico", no es juez, sino que solo un órgano administrativo ante el cual se agota la "previa etapa administrativa". PIERRY (2000) pp. 98-99. En la misma línea, Hugo Pereira afirma que en el contexto de la potestades resolutorias de una reclamación, el DRSII es "un mero funcionario administrativo". PEREIRA (1993) p. 102.

¹⁸ Previsión de los Ministros Correa Sutil y Fernández Fredes en la sentencia rol N° 616, quienes "tienen la convicción de que el procedimiento de sustanciación y resolución de reclamos tributarios a cargo del respectivo Director Regional del Servicio de Impuestos Internos es uno de índole administrativa y no propiamente jurisdiccional" (punto primero).

Disidencia de los Ministros Correa Sutil y Fernández Fredes en la sentencia rol N° 681, los que señalaron "(...) el Servicio de Impuestos Internos no ejerce una facultad jurisdiccional, sino una administrativa cuando resuelve un reclamo tributario a través de su Director Regional (en el caso del artículo 115 (...))" (punto decimocuarto).

¹⁹ Véase por ejemplo PROKURICA (2000) p. 178, y DE LA BARRA y MORALES (2000) pp. 141-144.

²⁰ El artículo 1° de la LOSII señala en lo pertinente que la finalidad del SII es la "aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco".

²¹ Así lo señala la LOSII en su artículo 22, que establece "todos los funcionarios del Servicio son de la exclusiva confianza del Director, quien los nombrará por resolución, y permanecerán en sus cargos mientras cuenten con dicha confianza", en relación con el artículo 30 inciso segundo, que comprende, dentro del escalafón Directivo del SII al DRSII. En cuanto a la crítica efectuada, véase Lucy Bustamante, quien afirma que el principio de inamovilidad del artículo 77 de la CPR está "absolutamente ausente del Tribunal Tributario, ya que como elemento esencial del nombramiento y remoción del Director Regional está la confianza que debe tenerle el Director Nacional del Servicio". BUSTAMANTE (1999) p. 25.

²² Como por ejemplo sí lo están los Tribunales Ambientales (artículo 1°, proyecto del ley Boletín N° 6747-12, actualmente en trámite de control preventivo del Tribunal Constitucional); los Tribunales de la Contratación Pública (artículo 22 inciso octavo de la Ley N° 19.886, "Ley de bases sobre contratos administrativos de suministro y prestación de servicios"); los Tribunales de Familia (artículo 1°, Ley N° 19.968, "Crea los Tribunales de Familia"); y el Tribunal de Defensa de la Libre Competencia (artículo 5°, Decreto Ley N° 211, "Fija normas para la defensa de la libre competencia; con tal objeto previene y sanciona las prácticas monopólicas y crea las comisiones y servicios que indica"). Ahora bien, la sola calidad de tribunal especial, de la que (como concluiremos) carece el DRSII, somete a todo tribunal a la amplia

administrativo²³ (por ejemplo para aplicar una sanción²⁴⁻²⁵), sea un único juez no abogado²⁶, no jure hacer cumplir la Constitución ni las leyes antes de ser parte del "tribunal"²⁷.

Pero más allá de la crítica al órgano, ¿nos satisface la respuesta entregada por la doctrina?

No.

Creemos que el problema debe ser reenfocado. No es relevante dedicar nuestra atención a la falta de independencia o a la parcialidad del DRSII (causa), pues esta crítica no es el origen de su impedimento para ejercer jurisdicción (efecto). Pensamos que la causalidad entre las críticas al órgano y el consecuencial impedimento para ser juez no existe, estimamos en cambio que el DRSII *no fue ni es juez*, por lo que no ejerce ni ha ejercido jurisdicción²⁸.

y completa autoridad de la Corte Suprema, fuera del esquema orgánico, en este caso tampoco existe disposición legal que subordine al Director Regional a la tutela judicial del máximo tribunal. En cuanto al concepto y sujeción de todos los tribunales de la Nación a la superintendencia de la Corte Suprema, véase SILVA BASCUÑAN (2002) pp. 153-154.

²³ La Circular N° 65 de 1999 del SII señala textualmente que "los Tribunales Tributarios deben aplicar la ley tributaria otorgándole el sentido y alcance dado en la interpretación oficial, para su aplicación en el análisis de un caso concreto, a fin de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes en forma justa y equitativa", queda claro que la interpretación oficial es aquella que fija su superior jerárquico (Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos).

²⁴ Véase a este respecto MASSONE (2010) p. 7.

²⁵ Así, por ejemplo, la Circular N° 1 de 2004 del SII, que "determina la siguiente política general de aplicación de las sanciones por contravenciones a la ley tributaria, cuya aplicación compete al Servicio de Impuestos Internos: En general, y salvo regla expresa en contrario, para la aplicación de las sanciones pecuniarias por la primera infracción de igual naturaleza denunciada dentro de los últimos 24 meses se establece una multa básica; este monto se aumenta en un 50% en cada una de las sucesivas denuncias que se practiquen a un contribuyente dentro de los mencionados 24 meses, por infracciones de la misma especie. De este modo, la multa de la segunda infracción corresponderá a un 150% de la primera, la tercera a un 200%, la cuarta a un 250% y así sucesivamente hasta alcanzar los topes legales o administrativos. En cuanto a la sanción de clausura, en los casos que ésta es aplicable, se establece su duración para cada caso, considerando la gravedad de la infracción cometida y el número de denuncias anteriores dentro de los últimos 24 meses", pasando a especificar parámetros para la aplicación de multas y clausuras en caso que el particular cometa infracciones al artículo 97 del Código Tributario.

²⁶ Al día de hoy, en la Región Metropolitana (no habiéndose implementado los Tribunales Tributarios y Aduaneros), de los cuatro DRSII, ninguno es abogado, sino que tres son Contadores Auditores y uno es Administrador Público.

²⁷ Disposición que es común a todo juez ordinario, en virtud al artículo 304 del Código Orgánico de Tribunales y también, por ejemplo, a los ministros titulares y suplentes de los Tribunales Ambientales (artículo 4°, proyecto del ley Boletín N° 6747-12, actualmente en trámite de control preventivo del Tribunal Constitucional), a los jueces de los Tribunales de Familia (artículo 1°, Ley N° 19.968), y de forma expresa a los "funcionarios integrantes del Tribunal de la Libre Competencia" (artículo 7°, Decreto Ley N° 211).

²⁸ Así compartimos lo concluido por los Ministros Correa y Fernández Fredes, en cuanto a que el DRSII es un órgano administrativo, pero como veremos, agregamos otras razones para resolver lo anterior y diferimos del efecto de esta calificación.

No fue juez, ya que el original CT, Decreto con Fuerza de Ley N° 160 de 1960, como también las normas legales que regularon orgánicamente al SII, nunca le dieron el carácter de tribunal ni de juez.

El original CT contiene casi idéntica redacción a los actuales artículos 6° letra B N° 6 (anterior artículo 6° N° 7), 115 inciso primero (anterior artículo 115) y 161 (anterior artículo 161, salvo en cuanto al N° 10), ninguno de estos artículos atribuye la investidura de tribunal de justicia al "Director del Servicio", quien en ese entonces poseía la competencia sancionadora.

De igual forma, las normas que regularon orgánicamente al SII nunca le otorgaron tal carácter, siendo que también resolvía la aplicación de sanciones tributarias, así se desprende del texto del Decreto con Fuerza de Ley (en adelante "DFL") N° 1.730 de 1927²⁹, de la Ley N° 5.686 de 1935³⁰, del DFL N° 275 de 1953³¹, y del DFL 284 de 1960³². Por último, tampoco le atribuyó tal calidad al DRSII el DFL N° 163 de 1963³³.

En el caso de las normas que fijaron la organización del servicio recaudador de impuestos, además de no ser investidos como tribunales, en tres de los precitados cuerpos normativos se distinguió expresamente la labor administrativa de la judicial en cuanto a la facultad de resolver "*solicitudes o reclamaciones administrativas*". Se afirmó que esta tarea procede "*sin perjuicio de la que corresponde a los Tribunales de Justicia para conocer asuntos de su competencia*"³⁴.

²⁹ DFL N° 1.730 de 1927 fue emitido en razón de la Misión de Consejeros Financieros que presidía Edwin Kemmerer. Esta norma atribuía al Director General, sin calificarlo como juez o tribunal, la facultad de "*aplicar administrativamente las sanciones que le autoricen las leyes tributarias e inspectivas*" (artículo 7°, letra r)) y de "*resolver los reclamos que puedan presentar los contribuyentes*" (artículo 7°, letra s)), y otorgaba al Secretario Abogado la competencia para "*redactar las sentencias administrativas que expida la Dirección en los denuncios por infracciones a las distintas leyes tributarias e inspectivas*" (artículo 13, letra i)).

³⁰ Ley N° 5686, que "*Aprueba el Estatuto Orgánico de los Servicios de Impuestos Internos, y deroga el decreto con fuerza de ley 1.730 (...)*" de 17 de septiembre de 1935. Esta norma, al igual que la anterior, otorga la facultad al Director General de "*aplicar las sanciones administrativas*" (artículo 9°, letra h)) y de "*resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes, relacionadas con la aplicación de las leyes (...)*" (artículo 9°, letra i)).

³¹ DFL N° 275, que "*Aprueba el Estatuto Orgánico de los Servicios de Impuestos Internos; deroga la ley N° 5.686 (...)*" de 3 de agosto de 1953. Esta ley también confiere la potestad de "*Aplicar las sanciones administrativas establecidas en las diversas leyes Tributarias*" (artículo 7° letra j)) y de "*Resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes, relacionadas con la aplicación de las leyes*" (artículo 7° letra k)).

³² DFL N° 284, que "*Fija el estatuto orgánico del Servicio de Impuestos Internos*", de 5 de abril de 1960. Esta norma, también otorga la facultad al Director General de "*aplicar las sanciones administrativas*" (artículo 7°, letra g)) y de "*Resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes, relacionadas con la aplicación de las leyes*" (artículo 7°, letra h)).

³³ DFL N° 163, que establece el "*Estatuto Orgánico del Servicio de Impuestos Internos*", de 16 de mayo de 1963. Esta norma otorgó al DRSII la competencia de "*Resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes y las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, dentro de sus jurisdicciones, en conformidad al Libro Tercero del Código Tributario, ajustándose a las normas señaladas por el Director y a la doctrina del Servicio*" (artículo 17, inciso segundo).

³⁴ Artículo 4°, incisos primero y segundo de la Ley N° 5.686 de 1935; artículo 3°, incisos primero y tercero del DFL N° 275 de 1953; artículo 3°, incisos primero y cuarto del DFL N° 284 de 1960.

El DRSII *tampoco hoy es juez* en el actual CT, esto pues la eventual fuente normativa de la competencia no le confiere tal calidad. Tampoco consta el carácter de tribunal en los fundamentos de su creación, ni en la historia de la tramitación de la norma que lo originó, el Decreto Ley N° 830 de 1974 (en las actas oficiales solo aparece transcrito³⁵), ni en las leyes modificatorias del CT³⁶. Del mismo modo, la actual LOSII tampoco le confiere expresamente el carácter de tribunal al DRSII.

De esta forma, y al contrario de todos los demás tribunales especiales, sea que estén dentro o fuera del Poder Judicial, ninguna norma creó ni equiparó a los Directores Regionales como tribunales especiales de justicia, tampoco se les otorgó una estructura orgánica o funcional como tales³⁷. Consecuencia de lo anterior es que el DRSII permanece como un órgano administrativo, que no ejerce jurisdicción, sino que únicamente ejecuta la potestad, de carácter administrativo, consistente en conocer reclamos de contribuyentes antes que estos acudan a los *reales* tribunales.

Entonces, el verdadero vicio de la figura del DRSII es que deba agotarse previamente la vía administrativa antes de recurrir a los jueces, o en otras palabras, que deba reclamarse primero ante el órgano administrativo y solo una vez realizada esta gestión, se pueda reclamar frente a los tribunales ordinarios. Este yerro, lamentablemente, es replicado en otras normas que regulan procedimientos administrativos especiales³⁸.

Volviendo a la analogía del fútbol, el capitán del equipo no puede ser árbitro, sino que solo es y seguirá siendo parte del equipo contrario: querrá derrotar al equipo rival, y de cumplir una mala tarea o no oír las instrucciones del en-

³⁵ Pues la regulación de las Comisiones Legislativas y el trámite de estas fuentes jurídicas solo data desde 1976 en virtud del Decreto Ley N° 991, que "establece normas para la tramitación de decretos leyes", de 3 de enero de 1976 (Título II, artículos 13 a 30) y el Decreto Supremo N° 220, de 21 de abril de 1976, que contiene el "reglamento del decreto ley N° 991, de 1976, que establece normas para la tramitación de decretos leyes".

³⁶ Nada aparece de la historia de la tramitación del artículo 5° letra e) de la Ley N° 18.682 la que "introduce modificación al impuesto adicional de la ley de la renta y otros", ni el artículo 4° letra d) de la Ley N° 19.041, la que "condona recargos por impuestos morosos, dicta normas sobre administración tributaria, otorga asignaciones que indica y modifica diversos cuerpos legales", que introdujo modificaciones al artículo 115 del CT.

³⁷ Como, por ejemplo, sí fueron creados por una ley especial y expresa los Tribunales de Familia (artículo 1° de la Ley N° 19.968, que señala "créanse los Juzgados de Familia (...)"); los Tribunales Ambientales (artículo 1°, proyecto del ley Boletín N° 6747-12, titulado "crea el Tribunal Ambiental", actualmente en trámite de control preventivo del Tribunal Constitucional); el Tribunal de Contratación Pública (artículo 22 inciso primero de la Ley N° 19.886, que señala "crease un Tribunal denominado "Tribunal de Contratación Pública"); cada uno de los Juzgados de Policía Local, a modo de ejemplo, el artículo 1° de la Ley N° 20.554, que "crea Juzgados de Policía Local en las comunas que indica", que señala "créase un Juzgado de Policía Local en cada una de las siguiente municipalidades (...)".

³⁸ La última norma que incorporó esta traba a la justicia data del 11 de noviembre de 2011. La contienen los incisos quinto y séptimo del artículo 44 en relación con el artículo 45 de la Ley N° 20.551, que "regla el cierre de faenas e instalaciones mineras". Los anteriores preceptos que obligan a "reclamar" respecto de la resolución que califica el incumplimiento total o parcial del plan de cierre, primero ante el Servicio Nacional de Minería, y solo luego de rechazado este reclamo frente a la Corte de Apelaciones respectiva.

trenador, podrá ser sustituido por éste. Pero en este caso, el capitán nunca ha sido juez, sino que es una figura ante la cual se debe reclamar antes de quejarse frente al tercero imparcial e independiente.

2.2 Podemos efectuar múltiples reparos jurídicos a las potestades fiscalizadoras tributarias, todos los cuestionamientos que realizaremos poseen un común denominador, la infracción al artículo 19 N° 3 inciso sexto de la CPR. Sorprendentemente la doctrina tributaria especializada no los ha abordado sistemáticamente.

Iniciaremos la individualización de las críticas (2.2.1) al adentrarnos en el contenido de la potestad inspección o fiscalización en materia tributaria, (2.2.2) continuaremos revisando el documento y contenido del acto en que se materializa la acusación del funcionario fiscalizador.

2.2.1 El primer cuestionamiento recae acerca de la averiguación y posible delación de una eventual infracción de las normas tributarias por el SII (denominada potestad fiscalizadora o inspectora tributaria), de la que depende el inicio del procedimiento sancionador de infracciones tributarias.

Observamos que el CT faculta al SII para ejercer esta clase de competencias, sin estar contenidas en una norma que indique la forma de su ejercicio, obviando considerar parámetros técnicos u objetivos previos a su ejercicio, y sin que exista resguardo alguno de los derechos de los particulares fiscalizados.

Las competencias fiscalizadoras tributarias, al igual que sus congéneres en otras materias, no están expresamente contenidas en un procedimiento legal de carácter general y supletorio que indique la forma en que han de aplicarse, de igual forma, el CT tampoco ha creado un procedimiento especial mediante el cual los órganos fiscalizadores ejerzan esta clase de potestades.

Ante esta omisión se aplicará la Ley N° 19.880, de "*bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración*", debiendo instruirse de oficio un procedimiento administrativo fiscalizador previo al ejercicio de las facultades de inspección.

Si bien la Ley N° 19.880 tiene como objeto regular procedimientos cuya finalidad es la dictación de un acto administrativo decisorio –decreto o resolución– (siendo estos los que innovan la esfera jurídica de los interesados o bien en el ordenamiento jurídico objetivo), al no existir un procedimiento general y supletorio en la materia, la única garantía es que el SII entienda que se aplica la Ley N° 19.880, lamentablemente el Servicio no ha actualizado su criterio luego de la entrada en vigencia de esta norma³⁹.

³⁹ La Circular N° 64 de 2001 del SII (anterior a la Ley N° 19.880), que no ha sido modificada, no menciona que debe instruirse un procedimiento antes de ejercer las facultades fiscalizadoras.

Además, se deberá dar la oportunidad al fiscalizado de formular sus descargos y aportar antecedentes útiles antes de la realización de la competencia inspectora. Lo anterior tiene base en el mandato constitucional del artículo 19 N° 3, inciso sexto parte final, en relación con el artículo 53 de la Ley N° 18.575 en cuanto a que el interés general requiere los medios idóneos de diagnóstico, y en el artículo 8° bis N°s 3° y 9° del CT respecto del Derecho del Fiscalizado a recibir información y a presentar antecedentes al inicio de la competencia inspectora.

Se suma a la incertidumbre en cuanto a cómo y cuándo se ejercen las competencias inspectoras, el hecho de que un particular podría ser objeto de repetidas fiscalizaciones (o bien de ninguna), ya que no existen criterios objetivos antes de efectuarlas. Por ejemplo, no se conoce a cuántos particulares se revisará al año (criterio cuantitativo), tampoco se tiene la certeza respecto del criterio para la elección de los fiscalizados (criterio cualitativo)⁴⁰.

Por último, no aparecen resguardos para los derechos constitucionales de los fiscalizados. Lo anterior se debe a que no se posibilita que la persona se oponga al ejercicio de la competencia que puede afectar sus derechos, y de ser necesaria la omisión de comunicación al particular, tampoco impone a la Administración contar con la aprobación judicial previa.

Grafica los anteriores cuestionamientos el siguiente ejemplo: el artículo 60 del CT, en sus primeros siete incisos, y con el fin de "*verificar la exactitud de las declaraciones o de obtener información*" (inciso primero) confiere al SII la facultad de examinar inventarios y ordenar la confección de estados de situación, y su confrontación con las existencias reales, todo lo anterior debe efectuarse "*con las limitaciones de tiempo y en la forma de determine el Servicio*" (inciso quinto).

A modo de corolario de la anterior competencia (incisos sexto y séptimo), el CT faculta al Director Nacional o al DRSII para exigir que un inventario se confronte con la existencia real de un contribuyente, con auxilio de la fuerza pública, debiendo ésta asentirse por el "*Jefe de Carabineros más inmediato sin más trámite que la exhibición de la resolución que ordena dicha medida*".

⁴⁰ Según la Circular N° 64 de 2001 del SII, en cuanto a las actividades fiscalizadoras (individualizadas en nota 8) las fiscalizaciones "deben obedecer a una ruta u orden de trabajo que debe ser establecida por el Jefe respectivo", este jefe no podrá seguir parámetros objetivos para establecer esta ruta u orden de trabajo ya que no aparecen de la instrucción del Director Nacional. En cambio solo existen elementos generales y técnicamente indefinidos. A modo de ejemplo, en la actividad fiscalizadora relativa al "control de la emisión y registro de documentos" los funcionarios fiscalizarán "una muestra de ciertos sectores o actividad económica [sic], teniendo en cuenta el comportamiento de los contribuyentes o considerando denuncias fundadas por parte de la ciudadanía", del mismo modo en la actividad de control "puerta a puerta" los funcionarios revisarán a los contribuyentes "que registran un elevado número de transacciones en un determinado período o estación, como es en época estival, al inicio de clases escolares, Fiestas [sic] patrias, Navidad [sic] y fiestas de fin de año. También se incluyen en esta actividad, áreas económicas de difícil fiscalización o contribuyentes que manifiesten mal comportamiento tributario".

En resumen, el SII puede solicitar información existente en poder de un particular u ordenar que éste provea nuevos antecedentes contables. Además, es competente para ingresar al recinto en que éste desarrolle sus actividades para confirmar o desvirtuar lo manifestado en los documentos, inclusive con auxilio de la fuerza pública. Todo lo anterior implica injerir en el derecho de propiedad de un particular, sin que éste pueda cuestionar el actuar del SII, sino luego de que se lleve a cabo la diligencia.

¿Respeto la competencia descrita el artículo 19 N° 3 inciso sexto de la CPR?

No lo creemos, pues siempre que exista la posibilidad cierta de que el ejercicio de una facultad (en este caso, una competencia inspectora) lesione un derecho fundamental, el afectado debe autorizar su realización, y solo en el evento de la negativa del particular el juez puede permitir su ejercicio. Tanto el Tribunal Constitucional como el legislador así lo han entendido⁴¹.

Así también lo ha aplicado el legislador, quien continuamente ha incorporado la formalidad de la autorización judicial previa al ejercicio de la competencia eventualmente lesiva en múltiples leyes⁴², incluso en materia tributaria lo agregó expresamente a una potestad fiscalizadora, al disponer que ante la falta de autorización de los usuarios de servicios bancarios para la entrega de información relativa a sus operaciones sometidas a secreto o reserva al SII, se debe ocurrir necesariamente a tribunales para que estos autoricen el ejercicio de esta atribución⁴³⁻⁴⁴.

2.2.2 Luego del ejercicio de la facultad fiscalizadora se da inicio el procedimiento sancionador, esto ocurre mediante la notificación al fiscalizado de un acta (artículo 161 N° 1 CT). Nuestra crítica al citado precepto dice relación con dos aspectos que, vinculados entre sí, generan una amenaza para el debido proceso. El primero de ellos es que el CT (a) no establece qué acto contiene el acta; y el segundo es que el CT, (b) a la par, omite deslindar la naturaleza del documento que lo contiene y por ello su incidencia probatoria.

(a) El CT no es claro sobre qué se puede delatar en el acta, al solo señalar que el

⁴¹ Así lo analizamos detalladamente en ENTEICHE (en prensa).

⁴² Siendo la última de estas leyes, la Ley N° 20.584, que "Regula los derechos y deberes que tienen las personas en relación con acciones vinculadas a su atención en salud", la cual, en su artículo 13, solo faculta al paciente, sus herederos, a un tercero autorizado por el primero, y al juez competente, para permitir la entrega de la información contenida en una ficha clínica.

⁴³ Así aparece del artículo único de Ley N° 20.406, que "establece normas que permiten el acceso a la información bancaria por parte de la autoridad tributaria", que incorporó los artículos 62 y 62 bis al CT, la que "Establece normas que permiten el acceso a la información bancaria por parte de la autoridad tributaria".

⁴⁴ En razón del artículo 1° transitorio, el juez competente para conocer de la autorización judicial es el Juez Civil con jurisdicción sobre el domicilio informado por el cliente al banco; con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley modificatoria, el competente será el Tribunal Tributario y Aduanero.

funcionario que conozca o tenga antecedentes de la comisión de una infracción tributaria "*levantará un acta*", se entiende que el funcionario fiscalizador podrá describir los hechos constitutivos de una infracción, y además su calificación jurídica respecto de una norma infringida.

En otras palabras, la denuncia del fiscalizador tributario ante el DRSII podrá contener un acto administrativo que se compone de dos operaciones, una por la que se acredita o certifica una realidad preexistente (acto de conocimiento, del artículo 3º, inciso sexto, parte primera de la Ley N° 19.880), y otra por la que se atribuye, al ahora acusado, haber contrariado las normas tributarias (acto de razonamiento, del artículo 3º, inciso sexto, parte segunda, de la Ley N° 19.880)⁴⁵.

El problema aparece en la primera operación, específicamente en cuanto a qué se entiende por acto de conocimiento o aquel que "acredita o certifica una realidad preexistente". Esto podría significar que el funcionario del servicio solo deberá identificar el hecho que infringe la norma jurídica, y/o bien que también podrá describirlo, mediante su relato.

Así, por ejemplo, si el funcionario fiscalizador ejerce la facultad del artículo 60 del CT⁴⁶, en el acta podría afirmarse que "*contrastadas las declaraciones del particular con los libros mantenidos por éste, en los días A, B y C, se encontró en las columnas D y E una diferencia por X cantidad de dinero*", y/o bien que "*contrastadas las declaraciones del particular con los libros mantenidos por éste, existen graves desavenencias monetarias*".

En la práctica no existe una definición clara respecto del contenido del acta, según el SII, a propósito de una solicitud de acceso a la información por nosotros efectuada (Nº: AEOO6W50003838) "no existe un formulario tipo para la aplicación de un Acta de Denuncia, dado que dependerá del tipo de infracción tributaria que debe ser sancionada, documento en que se espedificará [sic] la infracción cometida y la norma legal vulnerada".

(b) En directa relación con lo anterior, el CT tampoco aclara en qué clase de documento se manifiesta el acta. Ante la ausencia de una definición respecto de esto, tanto por el CT u otra norma especial, es necesario acudir al Código Civil para determinar en qué clase de documento se contiene el aludido acto.

⁴⁵ En materia tributaria, Pedro Massone afirma que deberían contenerse en ella: "los hechos o actos que se atribuyen al presunto infractor; antecedentes que sirven de base a la denuncia; indicación de las disposiciones que se suponen infringidas y de aquellas que contemplan las sanciones que corresponde aplicar (...)" MASSONE (2010) p. 250.

⁴⁶ Véase punto I (2.2.1).

El Código Civil establece que un instrumento público (artículo 1699) es aquel "*autorizado con las solemnidades legales por competente funcionario*". En virtud de lo anterior, creemos que el acta cumple con los dos requisitos que el Código de Bello impone, cumplir las solemnidades legales y que sea elaborado por el competente funcionario.

En este caso no hay "*solemnidades legales*" expresamente establecidas por el CT u otra norma, por lo que fiscalizador solo debería elaborar un acta escrita⁴⁷ en la que conste su identificación y la de los fiscalizados, por último también la fecha y hora⁴⁸. Además deberá dar fe de los hechos percibidos, y finalmente deberá dejar constancia de todas las alegaciones del fiscalizado.

Por otra parte, el funcionario tributario es el "*competente funcionario*", lo que se explica por la calidad de "*ministro de fe*"⁴⁹ que (excepcionalmente⁵⁰) el CT y la LOSII, mediante una ficción legal⁵¹, expresamente le confieren.

No es baladí concluir que el acta posee el carácter de instrumento público, esta calificación es trascendental, pues su valor probatorio para con las partes y terceros (órgano emisor, destinatarios y otros posibles interesados) es absoluto, hace plena fe⁵² respecto de su otorgamiento y fecha, y de las declaraciones del funcionario fiscalizador.

⁴⁷ Regla general en Derecho Administrativo, según el artículo 5° de la Ley N° 19.880, salvo expresa disposición en contrario, que en este caso no aparece.

⁴⁸ En cuanto a esto, Pedro Massone señala que el acta debería contener los siguientes elementos: "lugar y fecha en que se practica; número correlativo, que debe darse en cada Unidad del SII; individualización precisa del denunciado, con sus dos apellidos, si se trata de persona natural, o razón social completa, con indicación del representante, cuando se trate de una persona jurídica; dirección completa del denunciado (...) [y] firma y timbre del o de los funcionarios denunciantes" MASSONE (2010) p. 250.

⁴⁹ Así lo indica la LOSII (artículo 51 N° 7) en relación con el Código Tributario (artículo 86 del CT).

⁵⁰ Es una excepción, ya que si no existiesen estos preceptos normativos, el documento no sería un instrumento público, sino que tendría valor de documento de tal carácter, tal como Enrique Paillás señala: "Son documentos de una naturaleza diferente [a los instrumentos públicos] los escritos que contienen resoluciones de la autoridad, las transcripciones o copias de ellas, los oficios dirigidos por funcionarios públicos a otros (...) en estos no existen solemnidades ni se da fe respecto de actos otorgados por particulares, sino que se trata de documentos que emanan de autoridades o funcionarios públicos que mandan, resuelven o realizan otra actividad propia de su cargo" PAILLÁS (2002) p. 44. De igual modo Alessandri, Somarriva y Vodanovic distinguen los instrumentos públicos de otros documentos, como los oficiales, pues los documentos oficiales, expresión utilizada por los artículos 193 N° 8 y 427 del Código Penal, indican "que estos documentos no tienen solo un autor, como quiera que se expiden o firman por dicho funcionario; no se "autorizan" por éste. Aquí se encuentra pues una diferencia con los instrumentos públicos (...)" ALESSANDRI, SOMARRIVA y VODANOVIC (1998) p. 466.

⁵¹ Es una ficción, ya que la ley supone algo que no es cierto: que el fiscalizador tributario puede (a la vez) ser parte de la elaboración de un acto (ya que él elabora el acta) y también un tercero que acredite que sus propios dichos son ciertos.

⁵² Jaime Jara y Cristian Maturana afirman que las actas no producen plena prueba, sino que son una "presunción de que los hechos que atestiguan se corresponden a la realidad constatada, en la medida que concurran a su respecto los demás requisitos que contempla el ordenamiento, en especial la nota de necesaria imparcialidad del funcionario que la levanta y que formaliza su comprobación en el documento público" fundamentan esto en que no corresponde la prueba tasada en los procedimientos administrativos, además en que se puede aportar al procedimiento toda clase de prueba admisible en derecho, finalmente aluden a que "así lo afirma la doctrina" JARA y MATURANA (2009) p. 16.

Siendo el acta un instrumento público, debería entenderse que las declaraciones del funcionario, específicamente aquellas que recaen en hechos percibidos por sus propios sentidos y/o la versión del funcionario⁵³, son vinculantes para los tribunales de justicia.

¿Se conforma el acta como instrumento público con el artículo 19 N° 3 inciso sexto de la CPR?

Tampoco lo creemos, pues en un procedimiento judicial (el real procedimiento judicial que nace luego de la interposición del recurso ante la Corte de Apelaciones) el juez podría presumir como ciertos tanto los hechos acreditados por el funcionario fiscalizador, como también las versiones que éste haya plasmado en el acta.

Creemos que a fin de que el particular pueda defenderse, es necesario que en el acta solo quede constancia de hechos y no de opiniones. Los hechos pueden o no existir, a la inversa, el relato de ellos puede ser verdadero o falso, al ser posibles infinitas versiones respecto de las circunstancias que constituyen uno o varios eventos⁵⁴⁻⁵⁵.

II. Sistema nuevo

Siguiendo el esquema utilizado en el capítulo anterior, estudiaremos cómo la Ley Modificatoria se hizo cargo (1) de cambiar al DRSII como órgano al que había que recurrir antes de incoar una acción jurisdiccional, (2) pero no de entregar una protección ante el ejercicio de las facultades fiscalizadoras y su posterior denuncia.

⁵³ En cuanto al valor del instrumento público, respecto de los hechos percibidos por el funcionario competente, para Enrique Paillás "es necesario observar que las afirmaciones que haga el funcionario no hacen plena prueba sino en la medida que se trate de verificaciones que caen dentro de la esfera de sus atribuciones" PAILLÁS (2002) p. 48.

⁵⁴ A este respecto la Circular N° 64 de 2001 del SII aclara de forma correcta el alcance de las certificaciones de los funcionarios fiscalizadores, este documento señala que el carácter de ministros de fe "quiere decir que tienen este carácter respecto de los hechos que presencien o bien respecto de situaciones que verifiquen o ratifiquen por sus propios medios. Ello significa que los hechos certificados por el funcionario en el procedimiento correspondiente se reputarán verdaderos, salvo prueba en contrario. Por esta circunstancia es necesario, entonces, que las certificaciones de los funcionarios se efectúen con estricta sujeción a los hechos objetivos que éstos presencien y apego a las disposiciones legales y reglamentarias, no pudiendo basarse, por lo tanto, en simples apreciaciones o suposiciones".

⁵⁵ La Corte de Apelaciones de Concepción (en sentencia citada por Pedro Massone) adoptó esta posición al acoger un Recurso de Apelación interpuesto por un contribuyente, quien fue objeto de la imposición de una sanción a propósito de un acta que contenía más que hechos específicos, sino que valoraciones indeterminadas. Señaló la Corte que "la denuncia N° 204, de fojas 1 contiene omisiones importantes que no permiten aceptar los cargos que se hacen, ya que se le imputa al infractor "error de rut reiterado", sin especificar en qué consiste dicho error, concepto también vago e indeterminado que deja en la indefensión al contribuyente, como ya se dijo. En efecto, al imputarse a una persona una actuación sancionable el denunciante debe decir con toda precisión, claridad y exactitud cuál es la conducta ilegal reprochable, lo que en el caso de autos no ha ocurrido". CORTE DE APELACIONES DE CONCEPCION (2002) sentencia rol N° 1.094, considerando octavo.

1. La Ley Modificatoria transfirió la competencia de conocer y resolver los conflictos tributarios, en lo que nos interesa, las denuncias por infracciones tributarias, desde un órgano administrativo hacia un tribunal especial fuera del Poder Judicial.

Desde el inicio de su tramitación, el proyecto de ley que finalmente dio lugar a la Ley N° 20.322 se hizo cargo de la crítica relativa a la falta de independencia del DRSII⁵⁶. Pero el método de solución fue disímil, en un comienzo se propuso crear Tribunales Tributarios "*en cada una de las Direcciones Regionales*" (modificación propuesta al artículo 4° inciso cuarto de la LOSII) haciendo previamente obligatoria la "*reconsideración administrativa de ellas*" (nuevo artículo propuesto, 123 bis del CT).

Así, se pretendía reformular tangencialmente el sistema antiguo, obligando al denunciado por un fiscalizador tributario a acudir, luego de la resolución de un tribunal inserto en un servicio público, ante del DRSII⁵⁷, y solo una vez finalizado este trámite previo se podría interponer una reclamación ante la Corte de Apelaciones respectiva.

Ahora bien, en definitiva y en consideración a las mayores garantías de imparcialidad e independencia que presta un tribunal completamente ajeno a la Administración del Estado⁵⁸, la ley creó los órganos jurisdiccionales como tribunales especiales, de aquellos del artículo 5° inciso cuarto del Código Orgánico de Tribunales (artículo 1° en relación con los artículos 3° y 4° de la Ley Modificatoria).

La independencia e imparcialidad de estos tribunales, al contrario del DRSII, se revela en la Ley Modificatoria por: la forma objetiva en que se nombran y

⁵⁶ Uno de los motivos del envío del proyecto de ley al Congreso, por parte del Presidente de la República, fue la carencia de independencia de estos órganos, se dijo: "con todo, la actual estructura jurisdiccional existente dentro de la Administración Tributaria ha merecido algunos reparos, que se centran fundamentalmente en la falta de independencia de ellas con respecto al organismo público que las cobija" (Historia de la Ley N° 20.322, Mensaje, p. 3).

⁵⁷ Era un agotamiento previo de la vía administrativa, tal como textualmente señala el mensaje del Ejecutivo "se ha considerado necesario establecer la obligatoriedad del agotamiento previo de la vía administrativa, con el objeto de implementar efectivamente una instancia que permita al Servicio de Impuestos Internos resolver administrativamente el conflicto, evitando la "judicialización" innecesaria de los casos que impliquen la existencia de un conflicto entre el aparato fiscalizador y los contribuyentes" (Historia de la Ley N° 20.322, Mensaje, p. 9).

⁵⁸ La indicación sustitutiva presentada por la Presidenta de la República, señaló que "(...) fortalece el concepto de independencia de los Tribunales que se crean, el cual ya había sido recogido en el proyecto de ley actualmente en trámite, por la vía de separarlos, tanto orgánica como funcionalmente del Servicio de Impuestos Internos" (Historia de la Ley N° 20.322, Segundo Trámite Constitucional, Senado, Indicación Sustitutiva, p.1). A su vez el Director nacional del SII, "respecto de la independencia, en particular, expresó que los tribunales que se proponen salen definitivamente de la órbita de los servicios involucrados, toda vez que tanto el juez como todo el personal del tribunal dejan de ser parte de la Aduana o del Servicio de Impuestos Internos" (Historia de la Ley N° 20.322, Segundo Trámite Constitucional, Primer Informe Comisión de Hacienda del Senado, p. 4).

remueven⁵⁹, su sujeción a la superintendencia de la Corte Suprema, la profesión de abogado que debe poseer el juez⁶⁰ y el solemne compromiso de los jueces en cuanto a respetar la Constitución y las leyes⁶¹.

2. La Ley Modificatoria no alteró las competencias inspectoras del SII, ni el modo en que su resultado acusatorio debe plasmarse en las actas.

Ahora bien, la Ley N° 20.322 otorgó una alternativa de protección, cual es la creación de una acción de amparo de derechos en contra de "*los actos u omisiones*" del Servicio de Impuestos Internos, en el evento de resultar violados los "*derechos contemplados en los numerales 21, 22 y 24 del artículo 19*" de la CPR.

Creemos que al no estar taxativamente definidos los actos u omisiones que pueden ser reclamados⁶², quedan tácitamente comprendidos los actos de inspección, así se podría pedir el amparo al Juez Tributario y Aduanero ante actos de fiscalización que violen tales derechos.

Conclusión

Se vislumbra que la Ley N° 20.322 será un gran avance para la Justicia Tributaria, pero lamentablemente omite aspectos necesarios para alcanzarla, específicamente todos aquellos relacionados con la inspección y denuncia.

La Ley N° 20.322 será un cambio positivo en cuanto al órgano que conoce de las infracciones administrativas y las sanciona. Esto se debe a que la Ley Modificatoria le resta a un órgano administrativo el conocimiento previo y obligatorio de eventuales infracciones administrativas, entregándoselo a un órgano judicial.

Por otra parte, la Ley Modificatoria no es suficiente respecto de cómo se fiscaliza y denuncia la eventual comisión de una infracción en la materia, siendo que

⁵⁹ Los jueces son nombrados por el Presidente de la República a propuesta de la Corte de Apelaciones respectiva (artículo primero, artículo 5°, inciso primero, en consonancia con el artículo 78 inciso séptimo de la CPR) y gozan de permanencia en sus cargos (artículo primero, artículo 8°, que replica en lo pertinente los artículos 79 y 80 constitucionales).

⁶⁰ Los jueces deben poseer el título de abogado, además de experiencia por cinco años de ejercicio de la profesión y conocimiento especializado en la materia (artículo primero, artículo 6°, inciso primero).

⁶¹ Los jueces deben "jurar o prometer" previo a iniciar el desempeño de sus labores, frente al Presidente de la Corte de Apelaciones respectiva (artículo primero, artículo 7°).

⁶² Este procedimiento tuvo origen en una indicación sustitutiva, en ella la exposición de fundamentos se redujo a copiar el articulado remitido, sin agregar contenido sustantivo. En la tramitación legislativa, se afirmó que "la idea fundamental de esa nueva acción obedece a que algunas actividades del Servicio de Impuestos Internos y del Servicio Nacional de Aduanas, aunque no inciden directamente en la determinación de un tributo, pueden causar un menoscabo importante a los contribuyentes, como la demora en el despacho de las mercaderías ingresadas a los almacenes primarios de la Aduana o la negativa a timbrar fracturas" (Historia de la Ley N° 20.322, Segundo Trámite Constitucional, Informe Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento del Senado, p. 10).

el ejercicio de las facultades inspectivas también pueden lesionar los derechos fundamentales de los fiscalizados, es necesario prestarle atención a este aspecto.

Por lo anterior instamos al legislador a modificar la normativa vigente, agregando protecciones para el particular en cuanto a las facultades inspectivas, entre ellas: la incorporación de la institución de la autorización judicial previo al ejercicio de las competencias, la creación de una norma de bases y supletoria en materia de inspección y sanciones administrativas, la incorporación de parámetros objetivos previos a su ejercicio, y la delimitación del contenido y forma que adopta el acta.

Bibliografía

ALESSANDRI R., Arturo; SOMARRIVA U., Manuel, y VODANOVIC H., Antonio (1998): "*Tratado de Derecho Civil, Partes preliminar y general*", (Tomo II, Editorial Jurídica de Chile) 466 pp.

ARANCIBIA MATTAR, Jaime (2002): "Los tribunales tributarios como comisiones especiales. Una lectura del Código Tributario a la luz de la Constitución", *Ius Publicum*, N° 8, 161 pp.

BUSTAMANTE AEDO, Lucy (1999): "*Los Tribunales Tributarios*" (Memoria para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas y sociales, Universidad de Talca), 25 pp.

DE LA BARRA CORREA, Francisco, y MORALES ROBLES, Eduardo (2000): "Una alternativa de Tribunales Tributarios", *Revista de Derecho Universidad Finis Terrae*, N° 4, 141 pp.

ENTEICHE ROSALES, Nicolás (en prensa): "Autorización judicial previa e impugnación supuesta de la actuación administrativa: nuevos elementos del debido proceso en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional" (*Revista Ius et Praxis*, 2012).

JARA SCHNETTLER, Jaime, y MATURANA MIQUEL, Cristián (2009): "Actas de fiscalización y debido procedimiento administrativo", *Revista de Derecho Administrativo*, N° 3, 16 pp.

MASSONE PARODI, Pedro (2010): "*Tribunales y Procedimientos Tributarios*" (3ª edición, Editorial Legal Publishing), 9 pp.

PAILLAS PEÑA, Enrique (2002): "*Estudios de Derecho Probatorio*" (Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2ª edición) 159 pp.

PEREIRA ANABALÓN, Hugo (1993): "*Curso de Derecho Procesal*" (Tomo I, Editorial Jurídica Conosur), 102 pp.

PIERRY ARRAU, Pedro (2000): "Tribunales contenciosos administrativos", *Revista de Derecho del Consejo de Defensa del Estado*, Año 1, N° 2, 98 pp.

PROKURIKA PROKURIKA, Baldo (2000): "La justicia tributaria y el Pacto de San José de Costa Rica", *Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae*, N° 4, 178 pp.

SILVA BASCUÑAN, Alejandro (2002): "*Tratado de Derecho Constitucional*" (Tomo VIII, Editorial Jurídica de Chile), 153 pp.

SOTO KLOSS, Eduardo (2001): "Jurisprudencia Corte de Apelaciones de Santiago 26.07.2000, Inconstitucionalidad de delegación de justicia tributaria", *Ius Publicum*, N° 6, 211 pp.

SOTO KLOSS, Eduardo (2002): "Los llamados tribunales tributarios ¿son propiamente tribunales", *Gaceta Jurídica*, N° 263, 9 pp.

ZAVALA ORTIZ, José Luis (2003): "*Manual de Derecho Tributario*" (Editorial LexisNexis, 5ª edición) 159 pp.

Normas

Circular N° 8 del Servicio de Impuestos Internos, "Imparte instrucciones sobre procesos de recopilación de antecedentes por delitos tributarios", 14 de enero de 2010.

Circular N° 1 del Servicio de Impuestos Internos, "Política de aplicación de sanciones por infracciones tributarias contempladas en los números 6, 7, 10, 15, 16, 17, 19, 20 y 21 del artículo 97 y artículo 109 del Código Tributario, y de concesión de condonaciones en los casos que se describen. Deroga circular 36 del 2000", 2 de enero de 2004.

Circular N° 64 del Servicio de Impuestos Internos, "Define objetivo de la presencia fiscalizadora en terreno e instaura procedimiento general de actuación", 14 de septiembre de 2001.

Circular N° 56 del Servicio de Impuestos Internos, "Descripción del procedimiento general de reclamaciones del Servicio de Impuestos Internos", 12 de septiembre de 2000.

Circular N° 65 del Servicio de Impuestos Internos, "Principios para la coordinación entre las áreas que efectúan labores de fiscalización y los tribunales tributarios", 26 de noviembre de 1999.

Jurisprudencia

CORTE DE APELACIONES DE CONCEPCIÓN (2009): Rol N° 1754, 25 de enero de 2010.

CORTE DE APELACIONES DE CONCEPCIÓN (1998): Rol N° 1094, 7 de noviembre de 2002.

CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO (2009): Rol N° 6305, 8 de enero de 2010.

CORTE SUPREMA (2001): Rol N° 3419, 20 de diciembre de 2002.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (2007): Rol N° 616, 6 de septiembre de 2007.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (2007): Rol N° 681, 26 de marzo de 2007.

Otros

Boletín N° 6747-12, *Proyecto de ley que crea el Tribunal Ambiental*, 3 de noviembre de 2009 [Fecha de consulta: 26 de abril de 2012].

EL MERCURIO (2012)/*Tribunales tributarios y aduaneros*, 21 de marzo de 2012 [Fecha de consulta: 10 de abril de 2012]/ Disponible en: <http://diario.elmercurio.com/detalle/index.asp?id=%7B8e2e221c-5f7d-4819-855f-31a2fa011c7f%7D>