

# Proyecto de ley de tribunales tributarios<sup>1</sup>

COMENTARIO:

**Jaime García Escobar**

Profesor Facultad de Derecho

**UNIVERSIDAD DEL DESARROLLO**

Este artículo tiene por objetivo analizar el proyecto de ley de tribunales tributarios aprobado por la Cámara de Diputados. Por lo tanto, no nos vamos a pronunciar respecto de la bondad del proyecto, en cuanto a ser la mejor solución al problema de la jurisdicción tributaria, pues evidentemente podrían diseñarse otras alternativas que cumplieren más ciertamente los anhelos de **imparcialidad** e **independencia** que se requieren para la solución de estos litigios, más ello se alejaría del objeto del presente trabajo.

Con fecha 19 de diciembre de 2002, el Presidente Lagos, a través del Mensaje N° 206-348, envió un proyecto de tribunales tributarios, que ha motivado muchas críticas, especialmente referidas a la falta de imparcialidad de que todavía adolecerían éstos.

En efecto, en el Mensaje original, el juez debía ser designado por el Presidente de la República de una terna que confeccionaba la Corte de Apelaciones. Esta nacía de una lista de hasta diez nombres que confeccionaba el **Ministerio de Hacienda**, para lo cual debía llamarse a concurso.

Para mejorar esta situación, con fecha 27 de febrero de 2005, el Ejecutivo hizo una indicación al proyecto en el sentido que la lista tendrá un mínimo de cinco nombres (de lo contrario la Corte de Apelaciones actuaba como un simple

---

<sup>1</sup> Jaime García Escobar, abogado titulado en la Pontificia Universidad Católica; Magister en Economía y Gestión para Abogados de la Universidad Gabriela Mistral; profesor universitario de pregrado Cátedra de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad del Desarrollo y profesor del Magister en Derecho de la Empresa de la misma Facultad; profesor del Magister en Tributación de la Escuela de Post Grado de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, así como profesor de postgrado en los Diplomados en Tributación y Planificación Tributaria de la misma Escuela; autor de diversos artículos y textos de naturaleza tributaria. Ex abogado del Servicio de Impuestos Internos y ex Abogado del Consejo de Defensa del Estado. Actualmente ejerce libremente la profesión.

“buzón”) y un máximo de diez y será elaborada por la **Dirección Nacional del Servicio Civil**, para lo cual debe llamarse a concurso público.

La Dirección Nacional del Servicio Civil es un servicio público, creado por la Ley N° 19.882, de 23 de junio de 2003, que regula la “Nueva Política de Personal a los Funcionarios Públicos”, comúnmente denominada “del nuevo trato”. Este servicio es descentralizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, que se relaciona con el Presidente de la República a través del Ministerio de Hacienda y que tendrá como objeto la coordinación, supervisión y perfeccionamiento de las funciones del personal de los servicios de la administración civil del Estado.

El art. 2° de esta normativa establece las facultades del Servicio; entre otras, resaltan las siguientes:

- a) Participar en el diseño de las políticas de administración de personal del sector público y colaborar con los servicios públicos en la aplicación descentralizada de las mismas, en el marco del proceso de modernización del Estado;
- b) Promover reformas y medidas tendientes al mejoramiento de la gestión del personal del sector público;
- c) Prestar asesoría en materias de personal a las autoridades de gobierno, así como también a los subsecretarios y jefes de los servicios no incluidos en el Sistema de Alta Dirección Pública en materias de personal de alto nivel;
- d) Constituir y administrar un registro de los cargos de altos directivos públicos que comprenda toda la información relevante de los mismos.

El Ejecutivo presentó otra indicación el 10 de septiembre de 2005, señalando que la Corte de Apelaciones podrá rechazar, por una sola vez, la totalidad de los nombres contenidos en la lista que elabore la citada institución. El rechazo debe ser fundado en razones de falta de idoneidad, especialización o experiencia de los postulantes. En tal caso, este organismo debe llamar a un nuevo concurso, al cual no podrán presentarse las personas que integraron la nómina rechazada.

Existen autores que estiman que la conformación de la terna, siempre por concurso, debiera quedar entregada simplemente a la Corte de Apelaciones respectiva. Es más, algunos postulan que los tribunales tributarios debieran formar parte del Poder Judicial, cuya es la opinión de la Excm. Corte Suprema de Justicia.

El proyecto señala que esto sería objeto de un reglamento dictado a través de los Ministerios de Hacienda y de Justicia. Lo anterior, de acuerdo a los dichos del profesor don Patricio Figueroa Velasco,<sup>2</sup> podría significar la existencia de un **vicio de inconstitucionalidad**, toda vez que si estamos hablando de un tribunal, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 77 de la Constitución Política de la República, ello debiera ser materia de una ley orgánica constitucional, y no de un texto de menor jerarquía normativa.

Con fecha 13 de diciembre de 2005, la Honorable Cámara de Diputados despachó el proyecto de ley aprobado, del cual pueden resaltarse los siguientes puntos:

1) El art. 22 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos crea un escalafón denominado "**Tribunal Tributario**", en él, los jueces tributarios ostentarán los grados 7° u 8°. En el mismo sentido, se agrega un nuevo art. 55, que señala que en el presupuesto que se asigne anualmente al Servicio, se incorporará un programa presupuestario que incluirá los fondos destinados al funcionamiento de los tribunales tributarios. Algunos estiman que estas normas evidentemente pueden afectar la imparcialidad e independencia de los nuevos jueces tributarios.

2) El mismo art. 22 de la ley orgánica del Servicio señala que se les aplican las **prohibiciones e inhabilidades** establecidas en los arts. 316 a 323 bis del número 7° del título X del Código Orgánico de Tribunales, por ejemplo: la prohibición de los jueces de ejercer la abogacía y de aceptar compromisos; la obligación de éstos de despachar los asuntos sometidos a su conocimiento en los plazos que fija la ley o con toda la brevedad que las actuaciones de su ministerio les permitan, guardando en este despacho el orden de la antigüedad de los asuntos; la prohibición de expresar y aun insinuar privadamente su juicio respecto de los negocios que por la ley son llamados a fallar; también se les prohíbe comprar o adquirir a cualquier título para sí, para su cónyuge o para sus hijos las cosas o derechos que se litiguen en los juicios de que él conozca; etc.

3) A título de petición de principios, y para que quede meridianamente claro, se introduce en la ley orgánica del Servicio el art. 4° bis, norma que expresa que **los jueces tributarios serán independientes** de toda autoridad del Servicio de Impuestos Internos en el desempeño de su ministerio. A mayor abundamiento, este artículo señala que le son aplicables los arts. 79, 80 y 82 de la Constitución Política de la República.

---

<sup>2</sup> Charla organizada por ICARE, dictada en el 31 de mayo de 2006 en Casa Piedra, titulada "Nueva Justicia Tributaria: Un Desafío País".

En el mismo sentido, se deja claramente establecido que duran indefinidamente en sus cargos y no pueden ser removidos o separados por el Servicio.

Se encuentran directamente sujetos a la supervigilancia directiva, correccional y económica de la Corte de Apelaciones que ejerza jurisdicción sobre el lugar donde aquél tiene su asiento.

4) Se sustituye un artículo que siempre ha causado escozor en el estudio de la independencia e imparcialidad de los jueces tributarios, que no es otro que el art. 19 bis de la ley orgánica del Servicio. Esta disposición otorga diversas facultades a los Directores Regionales del Servicio; en la letra b), establece que les corresponde: "Resolver las reclamaciones tributarias que presenten los contribuyentes y las denuncias por infracción a las leyes tributarias, en conformidad al libro III del Código Tributario y a las instrucciones del Director;...". Pues bien, el artículo queda en definitiva del siguiente tenor: "Resolver las denuncias y aplicar y girar multas por infracción a las leyes tributarias que se sometan al procedimiento del artículo 165 del Código Tributario, que no hayan sido objeto de reclamo de conformidad con lo dispuesto en el número 3° de dicha disposición legal;...".

Ahora bien, si se quisiera cerrar definitivamente el círculo, también debiera modificarse el inciso final del art. 6° del Código Tributario, norma que establece: "Los Directores Regionales, en el ejercicio de sus funciones, deberán ajustarse a las normas e instrucciones impartidas por el Director".

5) Se agrega el art. 54 a la citada ley orgánica, en virtud del cual el juez tributario será calificado dentro de la primera quincena del mes de enero de cada año por la Corte de Apelaciones. Para ello, trimestralmente debe emitir un informe a la Corte de la gestión del tribunal, debiendo señalarse:

- a) Número y monto de causas ingresadas, en total y por materia reclamada.
- b) Número y monto de causas falladas, en total y por materia reclamada.
- c) Tiempos medios de demora de los procesos fallados.
- d) Promedio de causas terminadas por funcionario resolutor del tribunal.
- e) Número y monto de causas pendientes, en total y por materia reclamada.
- f) Estadísticas pormenorizadas de las sentencias.

En la misma disposición se agrega que el Servicio de Impuestos Internos proveerá al tribunal de un sistema informático de seguimiento y control de

la gestión y asistirlo en su administración y en la generación de los informes para la Corte.

Respecto de esta última norma, algunos estiman que, aun cuando resulta ser un tema de naturaleza informática, hubiere sido mejor que el ente fiscalizador no proveyera de este sistema, en atención al tema de la independencia e imparcialidad que se quiere para el tribunal tributario.

6) El proyecto obliga a las Cortes de Apelaciones a establecer **salas especializadas** para que conozcan de los asuntos tributarios. Ahora bien, si por el número de causas tributarias no se justificare la implementación de una sala especializada, se designará una que conozca preferentemente de esta materia, en uno o más días de la semana.

Estas salas "tributarias" deberán estar integradas por Ministros de la Corte, debiendo preferirse a aquellos que posean conocimientos especializados en el tema.

7) Se agrega un art. 6 bis, en virtud del cual se detalla la competencia de los tribunales tributarios, debiendo éstos:

a) Resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes en conformidad al libro tercero.

b) Conocer y fallar las denuncias a que se refiere el artículo 161 y los reclamos por denuncias o giros contemplados en el número tercero del art. 165.

c) 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 o costas.

8) Para presentar el reclamo tributario, el contribuyente previamente, deberá solicitar la **reconsideración administrativa** de las actuaciones del Servicio. Esta debe resolverse en el plazo fatal de 45 días y si no se resolviera, se entenderá rechazada. Ahora bien, la resolución que se pronuncia sobre ella debe notificarse al contribuyente. De esta forma, el proyecto legaliza lo establecido por la Circular N° 21, de 30 de marzo de 2001, titulada "Imparte instrucciones sobre la implementación de la revisión de la actuación fiscalizadora como etapa previa al reclamo ante el tribunal tributario".

Algunos estiman que se trata de un trámite jurídicamente inoficioso, toda vez que para ese objetivo existe la citación contemplada en el art. 63 del Código Tributario.

Por otra parte, otros estiman que el hecho de ser obligatoria podría vulnerar el derecho de petición que consagra la Constitución. Por ello es que se postula que la presentación de la reconsideración administrativa debe ser **voluntaria** para el contribuyente.

9) Se modifica el plazo para interponer el reclamo tributario, rebajándose de 60 a 45 días. Nos parece un cambio bastante saludable, toda vez que el plazo anterior pareciera ser demasiado extenso, sin una mayor justificación. Al respecto, parece pertinente recordar que el plazo para contestar una demanda ordinaria es, en principio, de quince días.

10) Se exigen, a través del texto de la ley, una serie de requisitos para la interposición del reclamo tributario; entre otros, encontramos los siguientes: designación de la autoridad ante quien éste se interpone, nombre, RUT, domicilio, profesión u oficio del contribuyente, o de las personas que lo representan y de la naturaleza de ésta. En el fondo, estas son las exigencias que establece el art. 254 del Código de Procedimiento Civil, como los requisitos que deben cumplirse en la interposición de una demanda ante los tribunales ordinarios de justicia.

11) Se agregan dos incisos al art. 129, en virtud de los cuales el Servicio de Impuestos Internos **será considerado como parte en la primera instancia** de estos procesos, vale decir, en la tramitación ante el juez tributario. También se expresa que tendrá la calidad de parte en las incidencias, recursos de apelación y recursos que procedan ante la Corte Suprema, sin perjuicio de las facultades del Consejo de Defensa del Estado.

Estimamos que a consecuencia de la citada norma legal, es muy posible que termine la intervención del Consejo de Defensa del Estado en la defensa fiscal en los recursos de apelación y de casación en materia tributaria, pues de seguro el ente fiscalizador, ejerciendo sus facultades de parte, interpondrá y tramitará éstos a través de sus propios abogados.

Como la norma no es clara, podría darse una muy desgraciada situación para el contribuyente: que ambas instituciones litiguen en su contra. Algunos sostienen que ello podría violar el debido proceso.

Ahora bien, el hecho que el Servicio sea considerado como parte, termina con la discusión que se manifiesta en la siguiente pregunta: ¿cuál es la naturaleza jurídica de este procedimiento? Durante años se estimó que se estaba en presencia de una suerte de juicio ordinario, esto es, aquel que regulan los artículos 254 y siguientes del Código de Procedimiento Civil. Mismo que consta de una etapa de discusión, fundamentalmente compuesta por los escritos de deman-

da, contestación, réplica y dúplica; una etapa de prueba, que comienza con la dictación del auto de prueba, y en la cual, como su nombre lo indica, las partes presentan y deducen todas las probanzas que posean, a fin de acreditar lo que ellas sostuvieron en la etapa de discusión; y, finalmente, la etapa de sentencia, en la cual el juez resuelve el asunto.

Posteriormente, la Excma. Corte Suprema **varió su doctrina**, señalando que no existía un juicio, que no había partes, sino que se trata de un proceso de fiscalización que termina con cargos que se le formulan al contribuyente, quien debe desvirtuarlos. Pero, según el Supremo Tribunal, insistimos, no habrían partes, con todas las consecuencias procesales que ello acarrea, por ejemplo: las tachas de los testigos, la impugnación de los documentos, la dictación de medidas precautorias, etc.

Pues bien, en el nuevo procedimiento queda meridianamente claro que existen partes, vale decir, se trata de un procedimiento en que habría un juez, una parte demandante (el Fisco representado por el Servicio de Impuestos Internos) y otra parte, la demandada, esto es, el contribuyente.

Otra arista del atribuir al Servicio de Impuestos Internos la calidad de parte es la siguiente:<sup>3</sup>

“En primera instancia la no exigencia de patrocinio de abogado viene del antiguo Código Tributario establecido en el Decreto con Fuerza de Ley N° 190, de 5 de abril de 1960, y se mantuvo así en el actual texto del Código Tributario, contenido en el Decreto Ley N° 830, publicado en el Diario Oficial con fecha 31 de diciembre de 1974.

“Podía explicarse ello por cuanto en la actual estructura del Procedimiento General de Reclamaciones y en los restantes procedimientos del Código Tributario **el Servicio de Impuestos Internos no era considerado como parte del proceso** (Aun cuando en el hecho –sin que existiera ley expresa que lo permitiera– en ocasiones el Servicio de Impuestos Internos se hacía parte en la primera instancia de este tipo de procesos.).

“Tal situación varía sustancialmente en el proyecto de ley que se analiza, puesto que en el mismo se establece (Artículo 129 del Código Tributario que se propone) que **el Servicio de Impuestos Internos será considerado como PARTE en la primera instancia** de los procesos seguidos conforme a este Libro, por lo que quedará facultado para ejercer los derechos de tal, como por ejemplo podrá impetrar medidas precautorias, específicamente la medida cautelar de

<sup>3</sup> En este tema, me permito reproducir algunas ideas del distinguido tributarista, amigo y socio, don Rodrigo Ugalde Prieto.

prohibición de celebrar actos o contratos sobre bienes o derechos específicos del contribuyente, o sobre ambos (Artículo 137 del Código Tributario que se propone).

“Tal calidad de parte la ejercerá el Servicio de Impuestos Internos mediante sus abogados, por lo que ante las actuaciones y presentaciones que realicen tales profesionales el contribuyente que se defiende **solo**, esto es, sin patrocinio de abogado, se enfrentará a **profesionales** con amplios conocimientos tributarios y apoyados por un organismo con enormes medios de todo tipo. En tal evento sus posibilidades de éxito en dicha desigual contienda serán muy menores.

“Dicha enorme **desigualdad** disminuye si el contribuyente se defiende asesorado por profesionales del Derecho.

“Un ejemplo claro de la necesidad de establecer la exigencia de patrocinio de abogado es el caso –bastante común– de que el reclamo sea rechazado en la sentencia que pronuncie el juez tributario.

“Tal posibilidad aumenta cuando no se ha hecho una defensa profesional, como lo demuestra la experiencia actual.

“En tal evento, el contribuyente que no esté de acuerdo con la sentencia que rechace el reclamo deberá apelar del fallo que rechaza el reclamo.

“El recurso de apelación que exige –dada su complejidad– de asesoría letrada, atendido lo dispuesto en el artículo 189 del Código de Procedimiento Civil, el que exige que el recurso de apelación sea **fundado** (en los hechos y en el derecho) y que cuente con **peticiones concretas** (que son las que fijan la competencia del tribunal de alzada).

“Tales exigencias **NO las puede cumplir una persona que no es abogado** y de ahí que son numerosos los juicios tributarios que los contribuyentes pierden por no haber sabido redactar un recurso de apelación que cumpla con tales exigencias. O sea, pierden su reclamo –con todo lo que ello significa– por un problema formal que no existiría de haber contado con asesoría letrada. Más aún, si luego de apelar el contribuyente contrata a un abogado para que se haga cargo del asunto en segunda instancia, ello no soluciona el problema de un recurso mal planteado, ya que ningún abogado puede hacer una defensa adecuada cuando el recurso de apelación ya está incorrectamente redactado.

“La necesidad de que el contribuyente cuente desde el comienzo del reclamo con asesoría letrada queda de manifiesto si consideramos que en segunda instancia, esto es, ante la Corte de Apelaciones respectiva, necesariamente debe



comparecer un abogado. Ello reafirma la necesidad de establecer la exigencia de que se cuente con patrocinio de abogado, ya que son muy distintas las probabilidades de éxito de una defensa cuando el abogado toma el juicio en segunda instancia (con el reclamo y la apelación mal planteados) que cuando lo ha tomado en primera instancia e intervenido en todas las etapas del juicio.

“De otro lado, la experiencia enseña que las causas tributarias en que los contribuyentes cuentan con tal patrocinio tienen mayor éxito que aquellas que no cuentan con dicho patrocinio, ya que la complejidad de este tipo de reclamaciones requiere de la asesoría de profesionales en la materia y ello resulta cada vez más evidente por los constantes cambios en la legislación tributaria, la celebración de tratados internacionales y la frondosa normativa administrativa emanada del Servicio de Impuestos Internos.

“A lo anterior se agrega el tema de la **prueba**, puesto que los contribuyentes que se defienden solos **difícilmente conocen la importancia de la prueba**, la que recae siempre en el contribuyente. Ellos tienden a pensar que es el Servicio de Impuestos Internos el que debe probar los cargos que le hace al contribuyente, lo que no es así, de acuerdo al artículo 21 del Código Tributario y la reiterada jurisprudencia de la Excm. Corte Suprema.

“Sin prueba adecuada no existe –salvo casos excepcionales– ninguna posibilidad que el reclamo sea acogido y, por lo tanto, ello hace aun más necesario el patrocinio de abogado, que sabe la importancia de rendir prueba.

“Algunos ejemplos sobre este punto dejan aun más en evidencia la necesidad del patrocinio de abogado en este tipo de causas.

“Así, tratándose de la **prueba de testigos**, que es uno de los medios que se puede utilizar en este tipo de juicios, el contribuyente que se defiende solo no sabe cómo rendirla, desconoce cómo presentar la lista de testigos, cómo participar en la audiencia de prueba, cómo defenderse de las tachas que el Servicio de Impuestos Internos les plantee a los testigos, etc.

“Lo mismo sucede con la **prueba pericial**, muy importante en este tipo de juicios. El contribuyente que se defiende solo no sabe cómo pedir que sea designado un perito contable o de otra índole.

“Tampoco sabe cómo pedir que sea decretada una **inspección personal del tribunal**, lo que puede ser decisivo para el resultado del juicio.

“Ello no ocurre cuando la defensa –desde un principio– está planteada por un abogado, el que sabe que la **prueba** es de cargo del contribuyente y, por

lo tanto, se preocupa de **rendirla** y de asesorar al contribuyente en todas las etapas del proceso de reclamo, lo que **reduce el riesgo de pérdida de la reclamación** y mitiga la **indudable desigualdad** que existe en este tipo de juicios, en que un contribuyente individual se enfrenta a un organismo con todo tipo de medios.

“Para qué hablar de la comparecencia ante la Corte Suprema, a la que solamente se puede llegar por la vía del recurso de casación deducido en contra de la sentencia de segunda instancia. Tal medio de impugnación requiere de asesoría letrada y tal asesoría tendrá mayores posibilidades de plantear un recurso de casación adecuado cuando ha tomado la defensa del contribuyente desde el inicio del juicio.

“Por ello para garantizar el derecho constitucional a la defensa jurídica se propone que en las reclamaciones en que los impuestos reclamados excedan de 200 unidades tributarias mensuales sea necesario contar con patrocinio de abogado desde la primera presentación, cumpliéndose así con lo dispuesto en el artículo 1° de la Ley 18.120 sobre comparecencia en juicio.

“Para solucionar las críticas que esta medida pueda recibir por parte de otros profesionales que intervienen durante la primera instancia de este tipo de procesos, por ejemplo contadores y auditores, se podría establecer una norma que permitiera a los reclamantes conceder poder a este tipo de profesionales”.

12) El proyecto reemplaza el art. 132 del Código Tributario, ordenando al juez tributario que conceda **traslado** del reclamo al Servicio por el plazo de 10 días. Ahora bien, la norma dispone que la contestación del Servicio no podrá referirse a materias que no hubieren sido objeto de la reconsideración administrativa o de la liquidación o giro reclamados.

13) En cuanto a la etapa probatoria, el proyecto establece las siguientes normas:

a) En contra del auto de prueba sólo procede la interposición del recurso de reposición. Al respecto, nos parece realmente increíble, por decir lo menos, que se despilfarre una oportunidad como ésta para solucionar uno de los grandes problemas que registra el procedimiento general de reclamo tributario, consistente en el hecho de que, en contra de esta resolución, sólo proceda el recurso de reposición y no también el recurso de apelación; así como también resulta criticable que no se pueda apelar de la negativa a modificar los puntos de prueba fijados por el juez tributario. Estas capitales decisiones que se dictan dentro del procedimiento quedan absolutamente entregadas a la determinación del juez tributario, pudiendo dejar en la indefensión al contribuyente, lo que se

ve acrecentado, por la improcedencia de la interposición del recurso de casación en la forma en contra de la sentencia de primera instancia. Por lo tanto, estos problemas sólo podrían ser resueltos por la ltma. Corte de Apelaciones que corresponda, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 140 del Código Tributario, norma que señala: "En contra de la sentencia de primera instancia no procederá el recurso de casación en la forma ni su anulación de oficio. Los vicios en que se hubiere incurrido deberán ser corregidos por el Tribunal de Apelaciones que corresponda". Ahora bien, la verdad es que estos tribunales raramente aplican este artículo.

Queremos insistir en esto, toda vez que nos parece de la mayor importancia. Expliquemos ambas situaciones: pensemos en una típica liquidación en que se rechaza el crédito fiscal IVA, porque las facturas que dan cuenta de éste fueron emitidas por proveedores inexistentes o porque se encuentran fuera del rango de timbraje autorizado para el contribuyente. Supongamos que éste se defiende señalando que las operaciones fueron reales y que cumplió la exigencia establecida por el artículo 23 N° 5 del D.L. N° 824, sobre IVA, en cuanto a que pagó con el cheque nominativo que éste exige, verificando además el cumplimiento de los otros requisitos que establece la citada norma legal. Si el juez tributario no le recibe la causa a prueba, sencillamente el contribuyente no podrá probar su defensa (expresada en la reclamación) y, por lo mismo, perderá el juicio. Ahora bien, podría darse la siguiente situación: si bien se dicta el auto de prueba, éste no establece todos los puntos que a juicio del contribuyente son necesarios para acreditar sus dichos y defensas, en tal caso, correrá la misma suerte, esto es, por un motivo procesal, perderá su reclamación.

Es por ello que estimamos que debe otorgarse la posibilidad de **interponer recurso de apelación**, en subsidio del recurso de reposición, si éste no es acogido por el juez tributario.

La posición contraria, esto es, mantener la resolución que recibe la causa a prueba sin posibilidad de apelar de ella, se fundamenta en que las partes han hecho mal uso de ésta, llenando a las Cortes de recursos que carecen de mayor fundamento. Pero lo anterior creemos no es suficiente, **no posee el peso específico**, para justificar la inexistencia del necesario recurso de apelación.

b) El proyecto aprobado señala que el término probatorio es de 15 días, lo que nos parece correcto, en el sentido que el antiguo Código no lo expresa. En cuanto al plazo mismo, lo estimamos como prudente, toda vez que, si bien es cierto no son los 20 días que el Código de Procedimiento Civil otorga a las partes en el juicio ordinario, pero tampoco es un término tan exiguo como los ocho días que determina el citado Código para el procedimiento incidental.

c) En cuanto a la prueba de testigos, el proyecto señala que dentro de los dos primeros días del probatorio, cada parte deberá acompañar una nómina de los testigos de que piensa valerse, con expresión del nombre, apellido, domicilio y profesión u oficio. Se autorizan hasta dos testigos por punto de prueba, a menos que el juez autorice hasta dos más por razones fundadas.

d) El art. 132 dispone que se puede solicitar la exhibición de los instrumentos que existan en poder de la otra parte o de un tercero, de acuerdo a lo establecido en el art. 349 del Código de Procedimiento Civil, norma que se remite a los artículos 274 y 277 del mismo Código. Estas disposiciones señalan que si decretada la diligencia, la parte no exhibe el instrumento, podrán aplicársele multas, perdiendo además el derecho de hacerlos valer después, salvo que la otra parte los haga también valer en apoyo de su defensa.

e) La misma disposición regula la petición de oficios a personas, entidades públicas o privadas, señalando que si el juez accede a éste, deberá disponer su inmediato despacho en un plazo no mayor a 15 días.

f) En cuanto a la prueba de peritos, se dispone que a ellos se les aplican los mismos plazos antes señalados para los oficios, contados desde su aceptación del cargo.

g) En la apreciación de la prueba, se pasa de un sistema de prueba legal o tasada, en que se limita la apreciación que el juez puede darles a las pruebas que se rinden, por un sistema de **apreciación de la prueba a través de las reglas de la sana crítica**. En éste el Juez tiene una mayor libertad en la apreciación de éstas, pero debe expresar las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en cuya virtud les designe valor o las desestime. En esta misma dirección, se exige que el fallo del tribunal tributario deba ser fundado.

14) El tribunal podrá en cualquier estado de la causa requerir informe de los funcionarios del Servicio que participaron en los procesos de fiscalización que motivaron los actos reclamados. De éste se otorga un plazo de cinco días al contribuyente para hacer sus observaciones (actualmente el plazo es de diez días). Tampoco se le establece un plazo dentro del cual el fiscalizador debe informar.

15) Se le permite al Servicio de Impuestos Internos solicitar la medida cautelar de prohibición de celebrar actos o contratos sobre bienes o derechos específicos del contribuyente. Esta petición se tramita como incidente, y respecto de las resoluciones que se dicten sólo procede el recurso de reposición. Al respecto, estimamos que debiera poder ser objeto de apelación.

En esta materia, también parece pertinente traer a colación algunas ideas de Rodrigo Ugalde Prieto. Al efecto estima que:

“La norma que se propone no establece requisitos o exigencias que deba cumplir la petición del Servicio de Impuestos Internos, lo que puede dar a entender que lo podrá pedir siempre y, por vía consecuencial, que el tribunal también las podría decretar si necesidad de analizar si ellas son necesarias.

“A este efecto es importante tener presente que en el Derecho Común –desde el cual se toma esta medida cautelar– constituye un requisito general de las medidas precautorias –entre las cuales se encuentra la prohibición de celebrar actos o contratos– el denominado *periculum in mora*, que el profesor don José Quezada Meléndez explica de la siguiente manera:

“ No sólo es el fundamento principal de las precautorias, sino que es requisito importante para obtenerlas. El peligro de daño jurídico por el retardo de la sentencia final se concreta –realmente– por cierta situación o actitud del demandado. Estas son las que, en definitiva, pueden frustrar o menoscabar los derechos del demandante que se reconozcan en la sentencia, como la insolvencia o la mala fe del demandado, expresada esta última en su intención de destruir u ocultar la cosa litigiosa” (José Quezada Meléndez. *Derecho Procesal Chileno. Medidas prejudiciales y precautorias*, Ediar-Conosur Ltda., página 119.).

“Respecto de la medida precautoria de prohibición de celebrar actos y contratos el inciso 1° del artículo 296 del Código de Procedimiento Civil establece que ella podrá decretarse cuando las facultades del demandado “no ofrezcan suficiente garantía para asegurar el resultado del juicio”.

“Es decir, el requisito de procedencia de esta medida cautelar es que las facultades del demandado –en este caso del reclamante– **no ofrezcan suficiente garantía para asegurar el resultado del juicio.**

“De este modo, si las facultades del reclamante ofrecen suficiente garantía para asegurar el resultado del juicio –que es el fundamento de este tipo de medidas– no existe razón alguna para que se decrete la prohibición de celebrar actos o contratos.

“Tomada esta institución de las medidas cautelares del **derecho común**, esto es, del Código de Procedimiento Civil, no existe, entonces, razón alguna para que en el caso del Código Tributario no se establezca una exigencia similar para decretar tales medidas. De lo contrario, bastaría una solicitud del Servicio de Impuestos Internos para que se pudiera decretar esta medida precautoria, con todo lo que ello significa para el contribuyente afectado por aquélla.

**No hay que olvidar que una medida de esta naturaleza puede paralizar a una empresa y llevarla a la quiebra y, por lo tanto, aquéllas solamente deberían decretarse cuando existen razones o motivos reales para temer que las facultades del reclamante no ofrecen suficiente garantía para asegurar el resultado del juicio.**

“Además, en el Derecho Común las medidas precautorias son esencialmente provisionales. Al efecto, el artículo 301 del Código de Procedimiento Civil señala dicho principio y agrega: “En consecuencia, deberán hacerse cesar siempre que desaparezca el peligro que se ha procurado evitar o se otorguen cauciones suficientes”.

16) Expresamente se obliga a que la sentencia del tribunal tributario sea fundada. La omisión de este requisito debe corregirse de acuerdo a lo dispuesto en el art. 140 del Código Tributario.

17) Se modifica la tramitación del recurso de apelación, toda vez que éste se tramitará en cuenta, a menos que cualquiera de las partes solicite alegatos. De esta forma, se deberá cumplir con el trámite de hacerse parte ante la Corte de Apelaciones, y allí o en un escrito particular (pero dentro del plazo), se deberán solicitar los alegatos.

18) Se modifica el procedimiento contemplado en el art. 165 del Código, en el sentido que a través suyo pasan a tramitarse las denuncias de que dan cuenta los numerales 3º, 15º y 16º, y art. 109 del Código Tributario, que actualmente se tramitan según las normas detalladas en el art. 161 del citado Código.

19) Se mantiene la notificación por el estado diario en el procedimiento del art. 165. Estimamos que si la regla general en el derecho tributario es la notificación por carta certificada, nada justifica la existencia de otro tipo de notificación en este procedimiento.

20) Finalmente, en cuanto a la entrada en vigencia de la ley, se dispone que en las regiones III, IV, VII y IX entrará en vigencia un año después de la publicación de la ley; respecto de las regiones I, II, VI, X, XI y XII, dos años contados desde ésta; y, finalmente, en las regiones V, VIII y Metropolitana, entrará en vigencia tres años desde la fecha de publicación de la ley.