

Comentarios acerca del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos en el Código Tributario chileno

JAIME ANDRÉS GONZÁLEZ ORRICO

Abogado

Profesor de Derecho Tributario

FACULTAD DE DERECHO UNIVERSIDAD DEL DESARROLLO

Magister en Gestión Tributaria

UNIVERSIDAD DEL Bío-Bío

RESUMEN: El presente trabajo tiene por finalidad entregar una visión general del procedimiento de reclamo por vulneración de derechos, establecido en el Párrafo II del Título III del Libro Tercero del Código Tributario. Del mismo modo, busca plantear algunos de los principales problemas que su aplicación práctica ha venido generando y la forma en que la jurisprudencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros los ha resuelto.

* * *

1. Introducción

No todos los conflictos entre los contribuyentes y la Hacienda Pública pueden ser resueltos a través de procedimientos judiciales de lato conocimiento, hecho que se pone de manifiesto al verificar que nuestro Código Tributario¹ taxativamente establece qué clase de actos administrativos tributarios son susceptibles de ser atacados a través del procedimiento general de reclamaciones, regulado en el Título II del Libro Tercero del mismo cuerpo legal.

Hasta antes de la dictación de la Ley n.º 20.322 de 2009, que Fortalece y Perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera, el sistema recién descrito importaba –en principio– dejar fuera de la tutela jurisdiccional el conocimiento y resolución de eventuales infracciones a la normativa impositiva derivadas de acciones u omisiones de la propia Administración tributaria, pero sin incidencia directa en el accertamiento de la obligación de pagar el tributo: bloqueo o restricción de timbraje, inclusión en la lista de contribuyentes excluidos del derecho a acceder a convenio o condonación de intereses y multas por parte de la Tesorería

¹ En adelante CT.

General de República, demora en la resolución de peticiones que no tienen fijado un término expreso en la ley para tal efecto, etc.

La citada Ley n.º 20.322 de 2009 vino a hacer frente a esta problemática mediante la creación del denominado *Procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos*, cuya regulación la encontramos en el Párrafo II del Título III del Libro Tercero del CT (arts. 155 a 157).

Si bien es cierto, como veremos, su aplicación se limita al conocimiento de eventuales acciones u omisiones del Servicio de Impuestos Internos² que pudiesen causar afectación de las garantías constitucionales de los nros. 21, 22 y 24 del art. 19 de la Constitución Política de la República,³ no lo es menos el que su radio de incidencia se ve ampliado a los reclamos por posibles atentados en contra de los *Derechos de los Contribuyentes*, reconocidos en el art. 8º bis del CT. El inciso 2º de esta disposición establece: “Los reclamos en contra de actos u omisiones del Servicio que vulneren cualquiera de los derechos de este artículo serán conocidos por el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del Párrafo 2º del Título III del Libro Tercero de este Código”.

El trabajo que queremos presentar a continuación tiene una finalidad modesta: proporcionar una visión general de este procedimiento, como asimismo plantear algunos de los principales problemas que su aplicación práctica ha venido generando y la forma en que la jurisprudencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros los ha resuelto.⁴

2. Concepto

Pensamos que el legislador, en los artículos 155 a 157 del Código de la especialidad, más que establecer la simple regulación de un procedimiento tutelar, ha consagrado una verdadera acción especial de reclamo que, al decir de MASSONE PARODI, se vincula “exclusivamente con aquella parte de la actividad administrativa y fiscalizadora del SII que no puede ser cuestionada o impugnada a través de los otros procedimientos que contempla el CT”.⁵

² En adelante SII.

³ En adelante CPR.

⁴ Los fallos citados en este trabajo han sido obtenidos desde las páginas electrónicas del Poder Judicial (www.poderjudicial.cl), de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (www.tta.cl), y del Servicio de Impuestos Internos (www.sii.cl), respectivamente. Tratándose de sentencias dictadas por los Tribunales Tributarios y Aduaneros, estas se singularizan con la abreviatura STTA, seguida de la indicación de la ciudad asiento del Tribunal que la dictó, su fecha y el número de RIT de la causa (de este modo, STTA de Concepción significa *Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción*).

⁵ MASSONE PARODI, PEDRO, *Tribunales y procedimientos tributarios*, Edit. LegalPublishing, 3ª edic., Santiago, 2010, p. 237.

Con base en los arts. 157 y 158.3, ambos del CT, podemos conceptualizar esta acción como “aquella que un particular puede interponer ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, a fin de solicitarles adopten las providencias que juzguen necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurar su debida protección, frente a un acto u omisión del Servicio de Impuestos Internos que importe vulneración de los derechos contemplados en los numerales 21°, 22° y 24° del Constitución Política de República, como asimismo en caso de haberse transgredido alguno de aquellos reconocidos en el artículo 8° bis del Código Tributario, y sin perjuicio de los demás derechos que pueda hacer valer ante la autoridad o los tribunales correspondientes”.

Para ÁLAMOS VERA, en cambio, al utilizar el legislador la expresión *reclamo*, “no está calificándolo como *acción procesal*, en el sentido que entiende la doctrina, es decir, como un derecho puesto en movimiento, sino que vendría a ser una especie de recurso especial del administrado ante el poder público”.⁶⁻⁷

3. Características

Como características de este procedimiento podemos anotar las siguientes:

3.1 Se trata de un procedimiento declarativo.

Señala SPISSO que “La acción declarativa como preventora de entuertos, constituye un instrumento eficaz en orden a evitar la consumación de un perjuicio que se puede y debe evitar. La rápida dilucidación de cuestiones controvertidas, máxime cuando versen sobre puntos constitucionales, despeja un estado de incertidumbre cuya subsistencia resulta manifiestamente nociva para afianzar la confianza en el Estado, en el ejercicio del poder tributario”.⁸

La doctrina nacional, refiriéndose a las *pretensiones declarativas puras o mero declarativas*, señala que “Son aquellas cuya finalidad es obtener la simple declaración de un derecho o de una situación jurídica discutida...”. Y agrega:

⁶ ÁLAMOS VERA, DAGOMAR, *Los derechos del contribuyente chileno. Procedimiento de reclamo. Un análisis de la Ley n° 20.420 de 2010*, Edit. Thomson Reuters, Santiago, 2010, p. 60.

⁷ La jurisprudencia parece entender que se trata de una acción de tutela. Así, una sentencia expresa: “Que la vulneración de derechos en materia tributaria es aquella acción tutelar con forma de juicio que, por actos u omisiones del SII, la ley concede a un particular que considera vulnerados sus derechos contemplados en los numerales 21°, 22° y 24° del artículo 19 de la Constitución Política de la República, para que el TTA respectivo dicte en el fallo las providencias que juzgue necesarias, a fin de restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del solicitante, sin perjuicio de otros derechos. Además serán conocidos por el TTA, conforme a este procedimiento especial de vulneración, los reclamos en contra de actos u omisiones del SII que vulneren cualquiera de los derechos del artículo 8° bis del Código Tributario” (STTA de Arica, 2 de mayo de 2013, RIT n.° VD-01-00004-2013).

⁸ SPISSO, RODOLFO, *Tutela judicial efectiva en materia tributaria. Protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal*, Edit. Depalma, Buenos Aires, 1996, p. 173.

“Tienen como particularidad que a través del ejercicio de esta acción no se obtiene una condena a dar, hacer o no hacer. Por lo mismo, la sentencia que las acoge, si bien produce cosa juzgada, no precisa para su efectividad de una ejecución posterior”.⁹

Esta particularidad del procedimiento en estudio es de suma importancia, puesto que ella significa que el solo hecho de que exista controversia en torno a la existencia del derecho cuya vulneración se denuncia, no es óbice para que, en definitiva, se acoja la acción, ciertamente en la medida de que se acredite asistirse aquél y su correspondiente quebrantamiento. Tal como lo expresa la doctrina, “no obstaría a la posibilidad de tal vulneración el hecho que el asunto sea complejo o que se trate de cuestiones técnicas, circunstancias que dieron lugar al rechazo de un gran número de recursos de protección. Creemos que aquello, por sí solo, no sería un argumento válido para rechazar la acción, si está demostrada la efectiva *vulneración* [...] de las precitadas garantías constitucionales, en razón de la acción u omisión de la autoridad que se trata, más aún teniendo presente que las materias tributarias usualmente son complejas y/o de naturaleza técnica”.¹⁰

En suma, la sola complejidad del asunto sometido al conocimiento y decisión del TTA, no puede ser un argumento para el rechazo de la acción especial por vulneración de derechos.

Sin embargo, no ha sido siempre este último el criterio seguido por la jurisprudencia. Así, una sentencia resuelve: “[...] cabe concluir que la acción cautelar en estudio requiere para su procedencia la existencia de un acto u omisión ilegal por parte de la reclamada y que el derecho o garantía afectado sea claro, indubitado y no sujeto a discusión”. Luego, agrega el mismo fallo: “Que, en el asunto de marras, si bien es dable concluir que concurren los elementos para establecer la existencia de una omisión atribuible al Servicio de Impuestos Internos respecto de su obligación de autorizar o liberar la devolución de impuestos a favor de la contribuyente, [...] no es posible establecer la existencia de un derecho de propiedad de la reclamante que pueda ser cautelado a través de la garantía constitucional del derecho de propiedad contemplada [en el artículo 19 N° 24] de la Constitución Política de la República, por cuanto aquello requiere la existencia de un derecho de crédito que reúna las condiciones de ser cierto, líquido, exigible y no sujeto a controversia, no siendo este procedimiento cautelar el medio procesal idóneo para establecer tales condiciones”.¹¹

⁹ BORDALÍ, A., CORTEZ, G. y PALOMO D., *Proceso civil. El juicio ordinario de mayor cuantía*, Edit. LegalPublishing, Santiago, 2013, p. 100.

¹⁰ UGALDE, R., GARCÍA, J. y UGARTE, A., *Tribunales Tributarios y Aduaneros*, Edit. LegalPublishing, 4ª edic., Santiago, 2011, p. 286.

¹¹ STTA 4º de Santiago, 13 de noviembre de 2013, RIT n.º VD-18-00298-2013. En similares términos, otra sentencia anota que “para poder acoger la acción de autos es indispensable que la reclamante

La sentencia recién citada, se alinea con la doctrina que entiende que la acción declarativa de mera certeza no es apta para resolver acerca de eventuales vulneraciones de derechos o garantías reconocidos por la Constitución o la ley, sino que lo es, en cambio, la denominada *acción de amparo*. A este respecto, Rosso ALBA, aludiendo a la primera, expresa: “Se diferencia de la acción de amparo en cuanto al contenido del acto lesivo que motiva esta otra acción. En efecto, el amparo procede contra actos u omisiones que lesionen, restrinjan[,] alteren o amenacen, en forma actual o inminente derechos o garantías reconocidos por la Constitución, un tratado o una ley. El acto lesivo que motiva el amparo comprende, en consecuencia, los supuestos de daño actual. La acción declarativa, en cambio, resultaría improcedente como remedio judicial frente a tales casos de daño material”.¹²

En este mismo predicamento, otra sentencia expresa que “Esta acción de vulneración de derechos es de naturaleza esencialmente cautelar, la cual se expresa en el tenor del inciso 3° del artículo 156 [del Código Tributario]...”.¹³

Así entendida la acción especial de reclamo por vulneración de derechos, la existencia de un derecho cierto o indubitado que deba ser amparado, se impone como un requisito *sine quanon*, tal como lo pone de manifiesto un fallo, al concluir que “[...] la acción cautelar en estudio requiere para su procedencia la existencia de un acto u omisión ilegal por parte de la reclamada y que el derecho o garantía afectado sea claro, indubitado y no sujeto a discusión”.¹⁴

3.2 Es un procedimiento especial.

Para comprender esta característica, debemos tener presente que existen actividades de la Administración tributaria que no inciden de manera directa o inmediata en el accertamiento de la obligación tributaria de dinero; y que, no obstante, pueden de todos modos afectar o amenazar el legítimo ejercicio de los derechos de los contribuyentes, garantizados en la Constitución o en la ley.

Para la protección de los intereses de los administrados que se vinculan con la actividad propia de la determinación impositiva, nuestro CT contempla el procedimiento general de reclamaciones; si se trata de materia infraccional,

mantenga en su patrimonio el derecho de propiedad que aduce tener, en atención a que la finalidad de la presente acción es, precisamente, cautelar el legítimo ejercicio de un derecho preexistente, derecho cuya titularidad de la actora, en la especie, no resulta indubitada ni resulta ser objeto de la Resolución reclamada...” STTA 3° de Santiago, 5 de noviembre de 2013, RIT n.° VD-17-00055-2013.

¹² ROSSO ALBA, CRISTIAN, “Acción meramente declarativa en el derecho tributario: estado de incertidumbre y perplejidad”, en Alejandro C. Altamirano (edit.), *El procedimiento tributario*, Edit. Ábaco de Rodolfo de Palma, Buenos Aires, 2003, pp. 420-421.

¹³ STTA 1° de Santiago, 10 de septiembre de 2015, RIT n.° VD-15-00075-2015.

¹⁴ STTA 4° de Santiago, 24 de julio de 2015, RIT n.° VD-18-00052-2014.

contempla otros dos especiales, y si la cuestión se vincula al impuesto territorial, lo propio acontece.

Ahora bien, el art. 155.1 del CT, concibe la especialidad de este procedimiento en términos tales que resulta aplicable, siempre que no se trate de aquellas materias que deban ser conocidas en conformidad a alguno de los procedimientos establecidos en el Título II o en los Párrafos 1° y 3° de este Título o en el Título IV, todos del Libro tercero del mismo Código.

Por consiguiente, no debe tratarse de materias que deban ser conocidas en conformidad con alguno de los siguientes procedimientos: i) procedimiento general de reclamaciones; ii) procedimiento especial de reclamo de los avalúos de los bienes raíces; iii) procedimiento de determinación judicial del impuesto de timbres y estampillas; iv) procedimiento general para la aplicación de sanciones; y v) procedimiento especial para la aplicación de ciertas multas.

Un punto que ha generado discusión es el relativo a la procedencia de impetrar la acción especial de reclamo por vulneración de derechos frente a resoluciones del SII que deniegan devoluciones de pagos provisionales mensuales. En algunos casos se rechazó esta posibilidad, sobre la base de entender que se está en presencia de resoluciones que inciden en el pago de un impuesto. Así, una sentencia expresa: "Como se advierte, existe aquí una aparente colisión de normas: la del artículo 8 bis, inciso 2°, del Código Tributario que hace aplicable el procedimiento por vulneración de derechos para el caso de infracción, entre otros, de su numeral segundo que reconoce el derecho a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones previstas en las leyes tributarias, debidamente actualizadas, dentro de las cuales se incluye el artículo 97 de la Ley de Impuesto a la Renta, con la del artículo 124, inciso 1°, del mismo texto legal, que permite reclamar en contra de una resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, esto último, con arreglo al procedimiento general de reclamaciones". Y agrega el mismo fallo: "Que el legislador, previendo el conflicto denunciado en el motivo anterior, condicionó la aplicación del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos a que no se trate de aquellas materias que deban ser conocidas, entre otros, en conformidad a las normas del procedimiento general de reclamaciones, según así se lee en el inciso 1° del artículo 155 del Código Tributario.- Por consiguiente, lleva la razón el Servicio de Impuestos Internos al sostener que el reclamo incoado debe ser declarado inadmisibile, merced a que la resolución impugnada constituye un acto reclamable con arreglo a las normas del procedimiento general de reclamaciones...".¹⁵

¹⁵ STTA de Concepción, 11 de febrero de 2014, RIT n.º VD-00002-2014.

La jurisprudencia más reciente, empero, admite esta posibilidad, como se desprende de una sentencia en la que se consigna: “Que, conforme al mérito de autos, no se aprecia la existencia de un derecho adquirido por parte del reclamante que le permita acudir a este procedimiento de urgencia, máxime si, tal como consta de la Resolución [...] del Servicio de Impuestos Internos, [...] se rechazó la devolución [...] solicitada [...]. Lo anterior, porque la sola presentación de la devolución de impuestos respectivo no otorga al contribuyente un derecho de propiedad sobre la misma, desde que aquella sólo tendrá lugar en la medida que resultare un saldo a favor de éste, según se desprende del artículo 97 inciso 1° del DL 824, sobre impuesto a la renta, lo que precisamente no aconteció en la especie”.¹⁶

De otro lado, la jurisprudencia ha utilizado el principio de especialidad para desestimar denuncias de actos vulneratorios de derechos, ejecutados en el marco de un procedimiento de fiscalización tributaria. Así, una sentencia concluye que “[...] el procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos no es un medio procesal idóneo para solicitar que se revise una declaración de impuestos ya emitida por el Servicio de Impuestos Internos, se tengan por aportados ciertos documentos que ya se encontrarían acompañados y que no habrían sido considerados por ese Servicio, y se corrija la liquidación de impuestos emitida, aunque en el procedimiento administrativo que le dio origen se haya incurrido en actos que sean considerados arbitrarios o ilegales, puesto que el Código Tributario franquea un procedimiento general de lato conocimiento para impugnar una liquidación de impuestos emitida con infracción a las normas que regulan su forma y fondo”.¹⁷

En la misma línea argumental anterior, otra sentencia consigna: “Que, la materia objeto del reclamo, como es la determinación del Avalúo Fiscal del Bien Raíz y del consecuente Impuesto Territorial al que está afecto, están estrechamente vinculadas, y en forma indefectible, al Procedimiento Especial de Reclamo de Avalúos de Bienes Raíces, señalado en el artículo 150, del Título II, Párrafo 1°, del Libro Tercero del Código Tributario, razón por la cual le afecta la circunstancia prescrita por el legislador en la parte final del inciso primero del artículo 155 del Código Tributario, antes mencionado y, en consecuencia, no son susceptibles de ser conocidas en un procedimiento de vulneración de derechos, con arreglo a los artículos 155 y siguientes del Código Tributario, cuyo es el caso de la reclamación de autos”.¹⁸

En otro caso, la jurisprudencia declinó aplicar el principio de especialidad al considerar que el SII no estaba facultado para reliquidar un impuesto, aun

¹⁶ C. Concepción (ap), 2 de diciembre de 2014, Rol n.º 63-2014.

¹⁷ STTA 4º de Santiago, 27 de marzo de 2013, RIT n.º VD-18-00057-2013.

¹⁸ STTA de Arica, 24 de julio de 2012, RIT n.º VD-01-00019-2012.

cuando esto fuere consecuencia de haber acogido en parte un recurso de reposición administrativa que modificó la liquidación primitiva, reclamada luego judicialmente en la parte en que no se acogió dicho recurso. Expresa el fallo: “[...] la sentencia de primer grado que rechaza el reclamo por vulneración de derechos yerra al señalar que debió ventilarse este reclamo de acuerdo al procedimiento general de reclamaciones, y yerra porque lo que se reclama a través del procedimiento de tutela es la facultad del Servicio de Impuestos Internos para emitir reliquidaciones de impuestos cuando las liquidaciones que le sirven de fundamento han sido reclamadas y ese procedimiento se encuentra en trámite judicial, el cual aún no ha sido resuelto por el juez de primer grado”. Agrega luego que “lleva la razón el reclamante al interponer el reclamo por vulneración de derechos [...], por cuanto el artículo 24 inciso segundo del Código Tributario señala que si el contribuyente hubiere deducido reclamación, los impuestos y multas correspondientes a la parte reclamada de la liquidación se girarán notificado que sea el fallo pronunciado por el Tribunal Tributario y Aduanero, lo que se encuentra ratificado por el artículo 54 de la Ley N° 19.880, al señalar que si respecto de un acto administrativo se deduce acción jurisdiccional [...] la Administración deberá inhibirse de conocer cualquier reclamación que éste interponga sobre la misma pretensión”. Y concluye el fallo expresando: “Que lo dispuesto en el artículo 24 inciso segundo del Código Tributario, como lo dispuesto en el artículo 124 y 134, no dan la facultad al Servicio de Impuestos Internos para reliquidar impuestos cuando se ha interpuesto reclamo judicial, toda vez que dicha norma se refiere a la parte liquidada y no reclamada que se encuentra firme”.¹⁹

En el mismo último sentido, otra sentencia considera apto este procedimiento especial para reclamar de la emisión de giros cuando las liquidaciones que le sirvieron de antecedente se encontraban reclamadas judicialmente en primera instancia. Expresa el fallo que “De lo visto podemos señalar [...] que estamos frente a una actuación del SII, la cual consistió en emitir Giros respecto de Liquidaciones reclamadas con antelación. En cuanto a lo señalado por la reclamante, respecto de que dicha actuación vulnera su derecho de propiedad, cabe hacer presente que los actos administrativos cuestionados eran potencialmente vulneradores de derecho a la propiedad, toda vez que ordenaban el cobro ejecutivo de una obligación tributaria que se encontraba reclamada, afectando patrimonialmente al contribuyente”.²⁰

3.3 Es un procedimiento escrito.

No hay excepciones en esta materia.

¹⁹ C. Concepción (ap.), 13 de agosto de 2015, Rol n.º 77-2015.

²⁰ STTA 2º de Santiago, 30 de octubre de 2013, RIT n.º VD-16-00157-2013.

3.4 Es un procedimiento de doble instancia.

Esta característica fluye de lo prevenido en el art. 156.4 del CT, a cuyo tenor “Contra la sentencia sólo procederá el recurso de apelación, en el plazo de quince días”.

4. Titular de la acción

Sabemos que este procedimiento resulta aplicable no solo en las hipótesis –que ya veremos– del art. 155 del CT, sino que también en el caso de actos u omisiones del SII que vulneren cualquiera de los derechos que el art. 8 bis del mismo texto legal, reconoce a los *contribuyentes*.

Como se advierte, mientras que el art. 155 del CT señala como titular de la acción a *un particular*, el art. 8 bis, inciso 2º, del mismo texto legal, subentiende que son solo quienes ostenten la calidad de *contribuyentes* los que pueden reclamar.

Para ÁLAMOS VERA, el inciso 2º del art. 8 bis CT “se debería interpretar en forma restrictiva, es decir, sólo referido a que cuente con la calidad de *contribuyente* [...]; en cambio, el concepto *un particular* es utilizado por el título referente a la violación de garantías constitucionales, en que no se requiere la calidad anterior”.²¹

La jurisprudencia no se ha detenido a analizar este punto en mayor profundidad; de hecho, una sentencia asume que el titular es siempre el *contribuyente*, consignando que “en el establecimiento de la acción el legislador buscó incorporar dentro del Código Tributario una acción especial que protegiera en forma efectiva las garantías y derechos de los *contribuyentes*. Dice relación con la tutela judicial efectiva”²² (cursiva nuestra). Otro fallo, en el mismo sentido, entiende que uno de los supuestos de procedencia de la acción, es que el acto u omisión del Servicio “produzca la vulneración de los derechos del *contribuyente*...”²³

Por último, una sentencia establece: “[...] en la presente causa se ha accionado conforme a las normas del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos, contenido en los artículos 155 y siguientes del Código Tributario, el cual es de *naturaleza cautelar*, destinado a amparar a los *contribuyentes* en el legítimo ejercicio de las garantías y derechos preexistentes que en esa misma disposición se enumeran...” (cursiva agregada).²⁴

²¹ ÁLAMOS VERA, DAGOMAR, ob. cit., pp. 70-71.

²² STTA 1º de la Región Metropolitana, 10 de septiembre de 2015, RIT n.º VD-15-00075-2015.

²³ C. Concepción (ap.), 2 de diciembre de 2014, Rol n.º 63-2014.

²⁴ STTA de Temuco, 25 de septiembre de 2012, RIT n.º VD-08-00059-2012.

5. Sujeto pasivo de la acción

El art. 155.1 del CT comienza expresando: "Si producto de un acto u omisión del Servicio...". Y de acuerdo con lo que dispone el art. 8.3° del CT, para los efectos de este Código y demás leyes tributarias, salvo que de sus textos se desprenda un significado diverso, la expresión *Servicio* alude al Servicio de Impuestos Internos.

Por consiguiente, si el acto u omisión proviene del Servicio de Tesorerías, aunque este forme parte de la Administración tributaria, no resulta aplicable el procedimiento en análisis. Así lo expresa una sentencia: "Que, como se advierte, el reclamo por vulneración de derechos solo puede ser deducido en contra del Servicio de Impuestos Internos, cuando producto de un acto u omisión suyos, un particular considere vulnerados sus derechos contemplados en los numerales 21°, 22° y 24° del artículo 19 de la Constitución Política de la República". Y concluye: "[...] en el presente caso, el reclamo se ha dirigido en contra de un acto u omisión que el reclamante atribuye a la Tesorería Regional de Concepción, órgano público que no puede ser sujeto pasivo de aquél, circunstancia que por sí sola autoriza a declararlo inadmisibles por adolecer de manifiesta falta de fundamento".²⁵

6. Finalidad u objeto de la acción

Conforme con lo que dispone el art. 156.3 del CT, esta acción tiene por objeto que el TTA adopte todas las providencias que juzgue necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del solicitante, sin perjuicio de los demás derechos que pueda hacer valer ante la autoridad o los tribunales correspondientes.

Se ha entendido que dentro de las medidas que el Tribunal puede adoptar figura la de ordenar la anotación negativa de un tercero, en los sistemas del SII, específicamente del representante legal de un agente retenedor. Así, expresa una sentencia: "En estas condiciones aparece improcedente [...] que el SII, pese al formidable arsenal de atribuciones legales que la ley le confiere para el cumplimiento de la obligación tributaria principal (pagar los impuestos) y accesorias (todas aquellas que aseguran el cumplimiento exacto, íntegro y oportuno de la obligación tributaria principal), endose al reclamante arbitrar él las medidas necesarias para que [el agente retenedor], cumpla con dichas obligaciones legales. Es en este endoso de medidas que se configura una real y efectiva vulneración de derechos respecto del reclamante y por cuya causa

²⁵ STTA de Concepción, 28 de octubre de 2013, RIT n.º 169-2013.

el reclamo, en lo relativo al N° 8, del artículo 8° bis, será acogido". Y, en lo resolutivo, a propósito de las medidas adoptadas, se ordena "[...] la respectiva anotación negativa en el SIIC del representante legal de la misma empresa...".²⁶

7. Causal que autoriza su interposición

Según expresa la doctrina, "La causal, conforme lo dispone el inciso primero del artículo 155, consiste en la vulneración de las garantías constitucionales establecidas en el artículo 19 N° 21, 22 y 24 de la Constitución Política en razón de un acto u omisión del Servicio de Impuestos Internos".²⁷

Recordemos también que, conforme con lo establecido en el art. 8 bis, inciso 2°, del CT, "Los reclamos en contra de actos u omisiones del Servicio que vulneren cualquiera de los derechos de este artículo serán conocidos por el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del Párrafo 2° del Título III del Libro Tercero de este Código".

A partir de las normas citadas, MASSONE PARODI señala como requisitos para la interposición de la acción por vulneración de derechos, los siguientes: i) que exista un acto u omisión del SI; ii) que dicho acto u omisión vulnere ciertos derechos contemplados en la CPR o en el CT; iii) que el derecho vulnerado sea de aquellos expresamente mencionados en los arts. 155 y 8 bis del CT; iv) que no se trate de materias que deban ser conocidas en conformidad a los otros procedimientos contemplados en el CT; y v) que no se haya interpuesto, por los mismos hechos, la acción o recurso de protección contemplada en el art. 20 de la CPR.²⁸

Respecto al primero de los requisitos señalados, como bien lo apunta la doctrina, podrá tratarse de un hecho o una acción, esto es, el ejercicio de una actividad por parte de la Autoridad tributaria que vulnere las precitadas garantías; o bien, de una abstención, a saber, el dejar de hacer algo a lo cual la misma autoridad estaba obligada en virtud de un mandato contenido en una norma jurídica.²⁹

El art. 155 del CT no exige que la acción u omisión sea arbitraria o ilegal, como sí ocurre con el art. 20 de la CPR, a propósito del recurso de protección. Sin embargo, se ha entendido que "si bien es cierto, la norma del artículo 155 inciso 1° del Código Tributario no exige que la actuación u omisión del Servicio de Impuestos Internos sea ilegal o arbitraria, no lo es menos, el que una decisión administrativa ajustada a la ley y racionalmente adoptada, aun cuando

²⁶ STTA de Iquique, 25 de octubre de 2011, RIT n.º VD-02-00051-2011.

²⁷ UGALDE, R., GARCÍA, J. y UGARTE, A., ob. cit., p. 287.

²⁸ MASSONE PARODI, PEDRO, ob. cit., p. 237.

²⁹ UGALDE, R., GARCÍA, J. y UGARTE, A., ob. cit., p. 287.

cause agravio a los derechos del contribuyente contemplados en los numerales 21°, 22° y 24° del artículo 19 de la Constitución Política de la República, no puede merecer reproche.- Por ello, [...] la actuación u omisión del Servicio de Impuestos Internos ha de ser en algún sentido ilegal o arbitraria para entender quebrantado el imperio del derecho cuyo restablecimiento se exige a la sentencia definitiva disponer, conforme lo establece el ya citado artículo 156 inciso 3° del Código Tributario”.³⁰

En el mismo sentido, otra sentencia precisa que “[...] constituye requisito fundamental para el acogimiento de un reclamo por vulneración de derechos, que se establezca la ilegalidad o arbitrariedad de una acción u omisión proveniente de la Administración Tributaria que vulnere, en forma de privación, perturbación o amenaza, el legítimo ejercicio de las garantías constitucionales invocadas y protegibles por esta vía, o bien cualquiera de los derechos del contribuyente consagrados en el artículo 8° bis del Código Tributario. La ilegalidad existe cuando se contraviene el texto formal de la ley, y la arbitrariedad tiene lugar cuando en un respeto aparente al texto legal, existe una desviación del fin de éste, apareciendo el acto como producto del capricho, inmotivado y sin fundamento racional de la autoridad, circunstancias cuya existencia no se ha demostrado por parte de la reclamante en los hechos que originan esta acción de vulneración de derechos”.³¹

Respecto a los derechos cuya vulneración se exige, estos son: a) el derecho a desarrollar cualquier actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional (art. 19.21° CPR); b) la no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica (art. 19.22° CPR); c) el derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales o incorporales (art. 19.24°, CPR); y d) cualquier derecho enumerado en el art. 8 bis del CT (art. 8 bis, inciso 2°, CT).

En este ámbito, existen dos aspectos sobre los cuales deseamos llamar la atención.

El primero se vincula con el resultado de la acción u omisión del SII, vale decir, cuándo cabe entender que existe vulneración. Esto es importante, porque se ha sostenido por la doctrina que “al utilizar la ley la expresión *vulnerar*, implícitamente está exigiendo que el acto de la autoridad o la omisión que se le imputa transgreda, quebrante o viole la ley” (cursiva nuestra).³²

³⁰ STTA de Concepción, 18 de noviembre de 2013, RIT n.° VD-1000155-2013.

³¹ STTA de Temuco, 21 de agosto de 2012, RIT n.° VD- 08-00054-2012. En igual sentido, puede consultarse C. Concepción (ap.), 2 de diciembre de 2014, Rol n.° 63-2014. El motivo 4° de este último fallo consigna: “Que, asimismo, no se aprecia la existencia de una actuación ilegal de la reclamada, desde que la fiscalización llevada adelante por el Servicio lo fue en el ejercicio del artículo 59 del Código Tributario, tal como lo expresa el juez *a quo* en [...] la sentencia apelada”.

³² UGALDE, R., GARCÍA, J. y UGARTE, A., ob. cit., p. 286.

Lo anterior significa, entonces, que si la actividad o abstención de la Autoridad tributaria únicamente genera una amenaza, pero no una efectiva transgresión del derecho, la acción no puede prosperar. Algunas sentencias han admitido este planteamiento, resolviéndose en una ocasión que “respecto del requerimiento de entrega de información amparada en las disposiciones del secreto bancario, consistente en las cartolas bancarias de tres períodos tributarios consecutivos de una cuenta corriente específica del contribuyente [...], el reclamante sostiene que dicha actuación vulnera su derecho a la reserva y secreto bancarios, pues al requerirlos conforme al inciso 11 del artículo 132° del Código Tributario, en el evento de no acompañarlos en la respuesta a la citación se verá expuesta a que las cartolas no sean admitidas como medio de prueba en un eventual juicio tributario. De lo expuesto por el actor, se deduce que no existe en el presente caso una vulneración de derechos propiamente tal, sino que una amenaza de transgresión o quebrantamiento de la norma debido a la actuación del organismo fiscalizador, cuestión para la cual, a diferencia del recurso de protección establecido en el artículo 20 de la Constitución Política de la República, no fue definido el procedimiento por vulneración de derechos. Por lo demás, la alegación del reclamante fundada en el secreto o reserva que ampara los documentos bancarios requeridos por el Servicio de Impuestos Internos, constituye a juicio de este Tribunal una alegación que debe formularse oportunamente en sede administrativa, para que en el ámbito de la auditoría efectuada se defina el criterio del organismo fiscalizador sobre la materia, el cual podrá posteriormente ser revisado en sede jurisdiccional, sin perjuicio de [lo] dispuesto en el artículo 62 del Código Tributario”.³³

En la misma línea argumental, otro fallo consigna: “A mayor abundamiento, debe destacarse que para que la acción tutelar intentada pueda prosperar, la ley exige la vulneración del derecho. En este sentido, el Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española define el concepto de ‘Vulneración’ como ‘Acción y efecto de vulnerar’, y la palabra ‘Vulnerar’, como 1.- Transgredir, quebrantar, violar una ley o precepto; 2.- Dañar, perjudicar, y 3.- Herir. De lo anterior se concluye que para que pueda prosperar una acción como la ejercida se requiere necesariamente que el derecho haya sido ‘transgredido’, ‘quebrantado’, ‘violado’ o ‘dañado’. No basta, en consecuencia –y a diferencia de la acción constitucional de protección– que el derecho esté simplemente ‘amenazado’, y en el caso de la ‘perturbación’ del derecho –hipótesis esta última que también se contempla en la acción constitucional de protección–, para que la acción intentada en el caso de marras tenga éxito, se requiere que dicha ‘perturbación’ importe, por su naturaleza, la efectiva transgresión, quebrantamiento, violación, daño, perjuicio o lesión del derecho que se pretende tutelar”. Y agrega la misma sentencia: “[...] de la redacción del inciso primero

³³ STTA de Temuco, 13 de enero de 2014, RIT n.º VD-08-00074-2013.

del artículo 155 del Código Tributario, recogida en la expresión ‘Si producto de...’, debe concluirse que el acto u omisión impugnado necesariamente debe haber causado un efecto, el que consiste, precisamente, en la vulneración del derecho tutelado; en términos tales que entre el acto u omisión y el resultado dañoso debe existir una relación de causalidad directamente atribuible a la Administración Tributaria”.³⁴

Por nuestra parte, pensamos que la sola amenaza en el legítimo ejercicio de uno o más de los derechos ya señalados, autoriza la interposición de la acción especial de reclamo de que venimos tratando. Lo contrario podría llevarnos a entender que el contribuyente, no obstante advertir que la Administración tributaria está actuando al margen de la ley, debe esperar a que el hecho dañoso se consume para entonces poder accionar en defensa de sus derechos. El art. 156.3 del CT llama al Juez a *restablecer el imperio del derecho*, bastando, por consiguiente –para que el contribuyente pueda requerir la intervención del Tribunal Tributario y Aduanero–, con que la actuación arbitraria o ilegal del SII sea potencialmente capaz de afectar las garantías constitucionales ya señaladas, o uno o más de los derechos que el art. 8 bis del CT le reconoce. En estos casos, restablecer el imperio del derecho significará *evitar la consumación del hecho dañoso*.

Una sentencia así lo ha entendido, afirmando que la vulneración puede venir determinada “en forma de privación, perturbación o *amenaza*” (cursiva nuestra).³⁵

Otra duda que nos surge –como segundo aspecto que deseamos destacar–, en relación con la afectación de los derechos que el art. 8 bis del CT reconoce a los contribuyentes, es si en esta hipótesis se requiere que la acción u omisión vulnere, al mismo tiempo, algunas de las garantías que el art. 155 del citado texto legal señala.

Una sentencia así lo ha entendido, señalando que “el artículo 155 del CT [...] exige que el derecho vulnerado sea alguno de los contemplados en los numerales 21, 22 y 24 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, de modo tal que la sola vulneración del artículo 8 bis del Código Tributario no resulta suficiente ni relevante para acoger la acción intentada”.³⁶

³⁴ STTA de Puerto Montt, 28 de mayo de 2013 (disponible en www.sii.cl). Siempre en el mismo predicamento, otra sentencia resuelve: “Este acto u omisión, de acuerdo [al] artículo 155 del Código Tributario, debe haber provocado una ‘vulneración’ de tales garantías constitucionales o de los derechos recogidos por el artículo 8° bis del Código Tributario, es decir, debe existir una transgresión, un quebrantamiento o una violación de una ley o de un precepto, con el cual se proceda a dañar o a perjudicar a quien recurre de vulneración de derechos” (STTA 1° de Santiago, 10 de septiembre de 2015, RIT n.° VD-15-000-75-2015).

³⁵ STTA de Temuco, 21 de agosto de 2012, RIT n.° VD- 08-00054-2012.

³⁶ STTA de Puerto Montt, 10 de junio de 2015, RIT n.° VD-12-00007-2015.

En nuestra opinión, el art. 8 bis, inciso 2°, del CT, no exige una doble vulneración de derechos, esto es, los que esta norma consagra y además los que señala el art. 155 del mismo texto legal (art. 19, nros. 21, 22 y 24 CPR).

En este sentido, debemos recordar que las garantías constitucionales que indica el art. 155 CT, son todas de contenido económico; lo que no ocurre con los derechos que reconoce el art. 8 bis del mismo texto legal. En efecto, podemos distinguir aquí dos bloques normativos a favor de los contribuyentes: 1) derechos que tienen como finalidad el reforzamiento de la seguridad jurídica de los contribuyentes, de claro corte instrumental para asegurar el más genérico derecho de defensa. Así ocurre, por ejemplo, con el derecho a ser atendido cortésmente, con el debido respeto y consideración; a ser informado y asistido por el Servicio sobre el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones (art. 8 bis, n.º 1, CT), o con el derecho a recibir información, al inicio de todo acto de fiscalización, sobre la naturaleza y materia a revisar, y conocer en cualquier momento, por un medio expedito, su situación tributaria y el estado de tramitación del procedimiento (art. 8 bis, n.º 3, CT); y 2) derechos caracterizados porque su objeto es la percepción de sumas dinerarias a cuyo pago debe hacer frente la Hacienda Pública.³⁷ En este grupo encontramos, a guisa de ejemplo, el derecho a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones previstas en las leyes tributarias, debidamente actualizadas (art. 8 bis, n.º 2, CT).

Como se advierte, de seguirse la tesis que propone exigir simultáneamente la vulneración de las garantías constitucionales del art. 19 nros. 21, 22 y 24 de la CPR, los derechos que integran el primer bloque mencionado quedarían sin amparo, no obstante que el art. 8 bis, inciso 2°, del CT, no los excluye.

8. Estructura del procedimiento

8.1 Período de discusión

a) *El reclamo.*

El reclamo deberá presentarse por escrito y precisar sus fundamentos; exigencias que se desprenden del art. 155.2 CT. Como apunta la doctrina, "Este requisito se refiere a los argumentos que motivan al contribuyente para reclamar, debiendo exponer aquellas razones de hecho y de derecho que constituyen sus fundamentos".³⁸

³⁷ Cfr. GARCÍA BERRO, FLORIÁN, *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva LGT*, Edit. Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 66.

³⁸ ÁLAMOS VERA, DAGOMAR, ob. cit., p. 81.

b) Plazo para su interposición.

De acuerdo al art. 155.2 del CT, la acción deberá presentarse “dentro del plazo fatal de quince días hábiles contado desde la ejecución del acto o la ocurrencia de la omisión, o desde que se haya tomado conocimiento cierto de los mismos, lo que se hará constar en autos”.

Debemos apuntar que el conocimiento cierto de los actos u omisiones no solo pende de que la Administración tributaria practique una notificación, sino que puede provenir de cauces de información distintos.

Así, frente al caso de un contribuyente que tomó conocimiento a través del sitio en Internet del SII, que su declaración de impuestos del año tributario 2011 se encontraba observada, lo que denunció a dicha entidad para posteriormente deducir reclamo especial por vulneración de derechos, una sentencia resolvió: “Que del análisis de los antecedentes agregados al proceso, aparece que el reclamo [...] fue interpuesto fuera del plazo de quince días que estipula la norma legal ya citada, toda vez que [...] el mismo se interpuso el día 25 de agosto de 2011, en circunstancias que el reclamante estaba en conocimiento, al menos desde el mes de junio de 2011, que la devolución de la suma [...] correspondiente a excedente de impuesto a la renta de segunda categoría del año tributario 2011, no podría hacerse efectiva en el período respectivo, por haberse detectado anomalías en su declaración impositiva, lo que incluso motivó una denuncia de su parte con fecha 21 de junio del mismo año, en contra del agente retenedor de sus impuestos, todo lo cual revela un conocimiento cierto de los hechos que constituirían los actos u omisiones del Servicio, que estima afectarían sus derechos como contribuyente”.

c) Examen de admisibilidad.

Presentada la acción el TTA examinará si ha sido interpuesta en tiempo y si tiene fundamentos suficientes para acogerla a tramitación. Si su presentación ha sido extemporánea o adolece de manifiesta falta de fundamento, la declarará inadmisibile por resolución fundada (art. 156.1 CT).

La resolución que acoja a tramitación el reclamo es de suyo relevante, porque supone el análisis previo de si fue interpuesto dentro de plazo, así como de los fundamentos que lo sostienen.

Por consiguiente, la sentencia definitiva no podrá rechazar la acción sobre la base de su extemporaneidad o falta de fundamentación.

En este mismo contexto, debemos tener presente lo que previene el inciso final del art. 155 del CT, a cuyo tenor “Interpuesta la acción de protección a

que se refiere el artículo 20 de la Constitución Política, en los casos en que ella proceda, no se podrá recurrir de conformidad a las normas de este Párrafo, por los mismos hechos”.

Sobre este punto, el Tribunal Constitucional consignó que la palabra *interpuesta* es constitucional en el sentido de que la improcedencia de las acciones a que dicho precepto se refiere solo tiene lugar desde que la Corte de Apelaciones respectiva declara inadmisibile el recurso de protección deducido.³⁹

A partir de lo anterior, se ha puesto por escrito que “el alcance de la limitación es menor del que resulta del significado gramatical de la palabra, ya que, de acuerdo a este último, bastaría la acción y efecto de poner en conocimiento de la Corte de Apelaciones respectiva el recurso de protección –cualquiera que sea su destino– para que opere la limitación. En cambio, con el alcance que resulta de lo resuelto por el [...] Tribunal Constitucional para que opere la limitación será necesario que el recurso de protección *sea declarado admisible*. De este modo si aquel recurso es declarado inadmisibile podrá accionarse por esta vía especial, no obstante haber sido presentado el recurso de protección”.⁴⁰

d) Tribunal competente.

Será competente el TTA en cuya jurisdicción se haya producido el acto u omisión del SII que se estima vulnera las garantías amparadas por la acción (art. 155.1 CT).

e) Comparecencia.

De acuerdo a lo dispuesto en el art. 157 del CT, el solicitante podrá comparecer sin patrocinio de abogado.

f) Traslado al SII.

Si el TTA estima que la presentación del reclamo ha sido en tiempo y con fundamentos suficientes, se dará traslado al SII por 10 días (art. 156.2 CT).

g) Contestación del SII.

Como vimos, la Administración tributaria posee el término fatal de 10 días hábiles para contestar.

Respecto a los requisitos que debe contener la contestación, nada indica el legislador, pero por aplicación de las normas del procedimiento general de re-

³⁹ STC, 30 de diciembre de 2008, Rol n.º 1.243-2008.

⁴⁰ UGALDE, R., GARCÍA, J. y UGARTE, A., ob. cit., p. 293.

clamaciones –el art. 157 del CT señala que “En lo establecido por este Párrafo, y en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita, se aplicarán las demás normas contenidas en el Título II de este Libro”–, aquella deberá contener una exposición clara de los hechos y fundamentos de derecho en que se apoya, y las peticiones concretas que se someten a la decisión del Tribunal Tributario y Aduanero (art. 132.1 CT).

UGALDE PRIETO llama la atención sobre este punto, en cuanto “no se establece sanción específica para el funcionario del Servicio de Impuestos Internos que no informe dentro de plazo, más allá de que precluye la facultad de evacuar el traslado”.⁴¹

Sin duda que en este procedimiento la contestación del ente reclamado resulta indispensable para la determinación del derecho de las partes, pero el legislador no la estableció como una obligación, sino solo como una carga procesal, lo que justifica la ausencia de una sanción específica frente a su omisión.

h) Orden de no innovar.

El Tribunal se encuentra facultado para decretar orden de no innovar en cualquier estado de la tramitación (art. 155, inciso final, CT).

Esta prerrogativa del Tribunal es muy relevante para el contribuyente, pues demuestra que la finalidad del procedimiento es lograr la más eficaz protección de sus derechos. En tal sentido, se ha escrito que “La tutela cautelar tiene [...] ese objetivo: evitar que el tiempo necesario para llegar a la sentencia final no concluya por vaciar irreversiblemente el contenido del derecho ejercitado; en otras palabras, realizar el fin fundamental de todo ordenamiento jurídico, que es la efectividad de la tutela judicial [...]”.⁴²

Empero, para decretar esta medida, se ha exigido por la jurisprudencia que el Tribunal se percate de que los actos cuestionados sean, a lo menos, “potencialmente vulneradores” de derechos.⁴³

8.2 Período de prueba

Vencido el plazo de 10 días hábiles referido, haya o no contestado el SII, y existiendo hechos sustanciales y pertinentes controvertidos, se abrirá un término probatorio de diez días en el cual las partes deberán rendir todas sus pruebas.

⁴¹ UGALDE PRIETO, RODRIGO, “Procedimiento de reclamo por vulneración de derechos del Código Tributario”, en *Revista de Derecho*, Universidad Finis Terrae, núm. 1/2014, p. 308.

⁴² SPISSO, RODOLFO, “Potestad tributaria en el estado de derecho”, en Patricio Masbernat (coord.), *Problemas actuales de Derecho Tributario Comparado*, Edit. Librotecnia, Santiago, 2012, pp. 358-359.

⁴³ STTA de Santiago, 30 de octubre de 2013, RIT n.º VD-16-00157-2013.

El Tribunal apreciará la prueba rendida de acuerdo a las reglas de la sana crítica (art. 156.2 CT).

Una cuestión importante en este ámbito la constituye la relativa a la carga de la prueba, vale decir, si corresponde aplicar en esta materia el art. 21 del CT.

Pensamos que al tratarse de materias que no inciden en el accertamiento de la obligación tributaria de dinero, como tampoco en la extinción de la misma, el art. 21 del CT queda al margen.

En este contexto, toca al contribuyente aportar la prueba que demuestre la ocurrencia de los hechos en que funda su acción; mientras que la calificación de si éstos poseen la entidad suficiente para vulnerar los derechos invocados, es una cuestión que hace a la sentencia definitiva e implica una calificación jurídica de los mismos. La jurisprudencia, empero, ha entendido que el objeto de la prueba es precisamente la existencia de una vulneración, de modo que corresponde al contribuyente "la carga procesal de tener que probar la efectividad de haber sido vulnerada la garantía constitucional establecida en el artículo 19 nros. 21, 22 o 24 de la Constitución Política de la República...".⁴⁴

La libertad de aportación de pruebas que consagra el art. 132.10 del CT, por lo tanto, juega un rol fundamental en este procedimiento. Como bien lo apunta DEL PADRE TOMÉ: "El derecho a la producción probatoria proviene de la libertad que tiene la parte de argumentar y demostrar la veracidad de sus alegaciones, teniendo por finalidad el convencimiento del juzgador. Por esto, aunque no le haya sido atribuida la carga de la prueba, todos los elementos de convicción que llevará al proceso serán importantes, interfiriendo en el acto decisorio. Visto por otro ángulo, el derecho a la prueba implica la existencia de carga, según el cual determinado sujeto del proceso tiene la incumbencia de comprobar los hechos alegados por él, bajo pena de, no haciéndolo, ver frustrada la pretendida aplicación del derecho material."⁴⁵

8.3 Período de sentencia

Vencido el término probatorio, el Juez Tributario y Aduanero dictará sentencia en un plazo de diez días. El fallo contendrá todas las providencias que el Tribunal juzgue necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del solicitante, sin perjuicio de los demás derechos que pueda hacer valer ante la autoridad o los tribunales correspondientes (art. 156.3 CT).

⁴⁴ STTA de Puerto Montt, 28 de agosto de 2013, disponible en STTA de Puerto Montt, 28 de mayo de 2013 (disponible en www.sii.cl).

⁴⁵ DEL PADRE TOMÉ, FABIANA, *La prueba en el Derecho Tributario*, trad. Juan Carlos Páñez Solórzano, Edit. ARA, s. l., 2011, pp. 258-259.

8.4 Recursos en contra de la sentencia definitiva

Contra la sentencia definitiva solo procederá el recurso de apelación, en el plazo de quince días. El recurso será conocido en cuenta y en forma preferente por la Corte de Apelaciones, a menos que cualquiera de las partes, dentro del plazo de cinco días contados desde el ingreso de los autos en la secretaría de la Corte de Apelaciones, solicite alegatos (art. 156.4 CT).

Respecto a la procedencia del recurso de casación, la norma no la autoriza expresamente, no obstante que el art. 157 del CT, según apuntamos, establece la aplicación supletoria de las disposiciones relativas al procedimiento general de reclamaciones, en donde sí se admite (art. 145 CT).

Este silencio del legislador ha llevado a parte de la doctrina a afirmar que no resulta admisible el referido recurso extraordinario, porque “atendido que la remisión a la normativa del procedimiento general de reclamaciones resulta procedente *solo si la naturaleza de la tramitación lo permite*, la procedencia o improcedencia de los recursos debe resolverse atendiendo a la naturaleza, finalidades y estructura del procedimiento de que se trata. En efecto aquí nos encontramos frente a un procedimiento cautelar de garantías constitucionales, totalmente diverso en cuanto a su naturaleza y finalidades al procedimiento general de reclamaciones. Lo que aquí se denuncia es una infracción al orden constitucional y lo que se busca es que las cosas vuelvan a su cauce normal, esto es, que se respeten las garantías constitucionales vulneradas, que se restablezca el derecho. Ello nada tiene que ver con la esfera propia de los juicios en que proceden los recursos de casación...”⁴⁶

En opinión de SELMAN NAHUM, “una primera conclusión sobre este punto es que no existe claridad sobre la procedencia o improcedencia del recurso de casación en el fondo –y en la forma– en una causa tramitada bajo este procedimiento. Su naturaleza eminentemente cautelar refuerza la postura de la improcedencia del recurso de casación [...], por cuanto una ‘acción’ destinada a restablecer el imperio del derecho, por regla general, debe presentar vías acotadas de impugnación, de manera tal de poder cumplir su objetivo de manera rápida y eficaz”.⁴⁷

El mismo autor recuerda que la Corte Suprema declaró admisible un recurso de casación en el fondo deducido en el marco de un procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos; el que, sin embargo, fue rechazado

⁴⁶ UGALDE PRIETO, RODRIGO, ob. cit., p. 315.

⁴⁷ SELMAN NAHUM, ARTURO, “Procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos: actos administrativos reclamables, finalidad del procedimiento y viabilidad del recurso de casación en el fondo. Corte Suprema, 29 de agosto de 2013, Rol n.º 6392-2012”, en *Revista de Estudios Tributarios*, Universidad de Chile, núm. 11/2014, p. 292.

por estimarse que no era posible denunciar la infracción de normas constitucionales como fundamento del arbitrio.⁴⁸

Para el mismo SELMAN NAHUM, "Es en dicha argumentación donde se genera un problema no menor, ya que de acuerdo al artículo 155 del Código Tributario, el reclamo por vulneración de derechos deberá fundarse en la vulneración de alguno de los derechos contemplados en los numerales 21°, 22° y 24° del artículo 19 de la Constitución Política de la República, además de los derechos contemplados en el artículo 8 bis del Código Tributario".⁴⁹

En otro caso, la misma Corte Suprema declaró inadmisibile un recurso de casación en fondo, el cual denunciaba la infracción del artículo 97 de la Ley de Impuesto a la Renta. Sostuvo el Tribunal de Casación: "Que, tal como ha podido apreciarse, la norma que sustenta el arbitrio en examen regula la situación generada a partir de la existencia de un saldo a favor del contribuyente luego de realizado el ajuste a partir de la existencia de pagos provisionales conforme lo dispone [...] la Ley de Impuesto a la Renta.- Así, lo discutido por el contribuyente es su eventual derecho a obtener devolución de impuesto, cuestión que el Servicio de Impuestos Internos ha objetado.- En esas circunstancias, aun de ser efectivos los argumentos plasmados en el arbitrio, esta Corte se encuentra impedida de pronunciar una decisión favorable al recurrente, toda vez que el procedimiento al cual se ha recurrido resulta improcedente desde que su naturaleza es meramente cautelar, hecho que lleva al rechazo del recurso en esta sede, por manifiesta falta de fundamento".⁵⁰

Bibliografía

1. ÁLAMOS VERA, DAGOMAR, *Los derechos del contribuyente chileno. Procedimiento de reclamo. Un análisis de la Ley n° 20.420 de 2010*, Edit. Thomson Reuters, Santiago, 2010.
2. BORDALÍ SALAMANCA, ANDRÉS, CORTEZ MATCOVICH, GONZALO y PALOMO VELEZ, DIEGO, *Proceso civil. El juicio ordinario de mayor cuantía*, Edit. LegalPublishing, Santiago, 2013.
3. DEL PADRE TOMÉ, FABIANA, *La prueba en el Derecho Tributario*, trad. Juan Carlos Páñez Solórzano, Edit. ARA, s. l., 2011.
4. GARCÍA BERRO, FLORIÁN, *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva LGT*, Edit. Marcial Pons, Madrid, 2004.
5. MASSONE PARODI, PEDRO, *Tribunales y procedimientos tributarios*, Edit. LegalPublishing, 3ª edic., Santiago, 2010.

⁴⁸ C. Suprema (cas.), 29 de agosto de 2013, Rol n.º 6.392-2012.

⁴⁹ SELMAN NAHUM, ARTURO, ob. cit., p. 293.

⁵⁰ C. Suprema (cas.), 9 de enero de 2014, Rol n.º 13.181-2013.

6. ROSSO ALBA, CRISTIAN, "Acción meramente declarativa en el derecho tributario: estado de incertidumbre y perplejidad", en Alejandro C. Altamirano (edit.), *El procedimiento tributario*, Edit. Ábaco de Rodolfo de Palma, Buenos Aires, 2003.
7. SELMAN NAHUM, ARTURO, "Procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos: actos administrativos reclamables, finalidad del procedimiento y viabilidad del recurso de casación en el fondo. Corte Suprema, 29 de agosto de 2013, Rol n.º 6392-2012", en *Revista de Estudios Tributarios*, Universidad de Chile, núm. 11/2014, pp. 285-309.
8. SPISSO, RODOLFO, *Tutela judicial efectiva en materia tributaria. Protección del contribuyente ante el estado de sitio fiscal*, Edit. Depalma, Buenos Aires, 1996.
9. SPISSO, RODOLFO, "Potestad tributaria en el estado de derecho", en Patricio Masbernat (coord.), *Problemas actuales de Derecho Tributario Comparado*, Edit. Librotecnia, Santiago, 2012, pp. 317-366.
10. UGALDE PRIETO, RODRIGO, "Procedimiento de reclamo por vulneración de derechos del Código Tributario", en *Revista de Derecho*, Universidad Finis Terrae, núm. 1/2014, p. 308.
11. UGALDE PRIETO, RODRIGO, GARCÍA ESCOBAR, JAIME y UGARTE SOTO, ALFREDO, *Tribunales Tributarios y Aduaneros*, Edit. LegalPublishing, 4ª edic., Santiago, 2011.