



“LA PRUEBA EN EL PROCESO TRIBUTARIO”

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumno: Eduardo Iribarra Sobarzo
Profesor Guía: Gonzalo Polanco Zamora**

Santiago, septiembre de 2016

Para mi esposa Lorena, con amor.

TABLA DE CONTENIDOS

RESUMEN EJECUTIVO	1
1. INTRODUCCIÓN	2
2. EL PROCEDIMIENTO DE AUDITORÍA TRIBUTARIA.....	6
2.1. Naturaleza orgánica y funciones del Servicio de Impuestos Internos.....	6
2.2. El procedimiento de fiscalización o auditoría tributaria.....	10
2.2.1. Composición del procedimiento de fiscalización	10
2.2.2. Naturaleza jurídica y fines del procedimiento de auditoría tributaria.....	20
3. LA PRECLUSIÓN.....	26
3.1. Concepto general.....	26
3.2. La preclusión en el procedimiento de auditoría tributaria.....	30
4. ALCANCE DE LOS RECURSOS JURISDICCIONALES.....	34
4.1. Sistema de apelación limitada de los recursos jurisdiccionales	34
4.2. Consideraciones sobre la buena fe procesal	40
4.3. Alcance de la norma prohibitiva del artículo 132 inciso II del Código Tributario.....	43
5. CONCLUSIONES	47
6. BIBLIOGRAFÍA	50
7. VITA	53

RESUMEN EJECUTIVO

La presente obra analiza el alcance del derecho a la prueba dentro de los procedimientos de impugnación de los actos terminales dictados por el Servicio de Impuestos Internos, especialmente el llevado a cabo ante el Tribunal Tributario y Aduanero. Específicamente, indaga si existe tal derecho en los casos no contemplados en la causal de inadmisibilidad probatoria establecida en el artículo 132 inciso 11 del Código Tributario. La respuesta que en esta investigación se formula a dicha interrogante es negativa, fundada en la función asignada por ley al Servicio de Impuestos Internos, la finalidad del procedimiento de auditoría tributaria, la obligación legal de aportar pruebas en esta instancia de fiscalización, la incorporación de la figura de la preclusión procesal, y finalmente, en una propuesta hermenéutica del referido artículo 132 inciso 11 del Código Tributario.

1. INTRODUCCIÓN

«La dificultad está en que lo equitativo siendo lo justo, no es lo justo legal, lo justo según la ley; sino que es una dichosa rectificación de la justicia rigurosamente legal» (Aristóteles, Moral a Nicómaco · libro quinto, capítulo X).

Se ha verificado en algunos contribuyentes, la tendencia a aportar la totalidad de los antecedentes comprobatorios de sus respectivas situaciones tributarias, recién en las etapas de impugnación de los actos dictados por el Servicio de Impuestos Internos («SII» o el Servicio), y no en la etapa de fiscalización o auditoría tributaria. Se conjetura que la razón de esta conducta es la dificultad de los contribuyentes de contar con su información y contabilidad al día a la época en que son fiscalizados, o bien que sea una razón estratégica, en el entendido de que, a diferencia del Servicio en la etapa de fiscalización, los órganos a cargo de las instancias de impugnación no contarían con el tiempo o los recursos técnicos suficientes para revisar a cabalidad tales antecedentes.

Lo cierto es que dicho fenómeno ha suscitado en el foro la controversia de si el contribuyente puede, en la instancia de reclamo tributario ante el Tribunal Tributario y Aduanero (TTA), aportar las pruebas que fueron solicitadas por el Servicio en la etapa de fiscalización o auditoría tributaria, pero no en los términos contemplados en la causal de inadmisibilidad probatoria dispuesta en el artículo 132 inciso 11 del Código Tributario¹, a saber, cuando los antecedentes se solicitaron en términos genéricos o

¹ El artículo 132 inciso 11 del Código Tributario dispone lo siguiente: «No serán admisibles aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63 y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del

específicos en un requerimiento de antecedentes, o bien en términos genéricos por medio de una citación.

Las respuestas que tanto el Fisco como los contribuyentes han elaborado para tal interrogante, han sido construidas desde otra interrogante mayor, a saber, el alcance de la competencia del juez tributario para conocer de la acción de reclamación. Por un lado, la posición fiscal niega la posibilidad de aportar pruebas en los supuestos señalados, estimando que la competencia del juez se limita a verificar la validez formal de los actos objeto de impugnación (criterio denominado doctrinariamente como *juicio de anulación*); mientras que quienes responden afirmativamente, plantean que la competencia del juez es amplia, pudiendo ahondar en los hechos y en el derecho, y de esta manera, recalificar la situación tributaria de los contribuyentes (criterio denominado como *juicio de plena jurisdicción*). Existe también una postura ecléctica, como la ofrecida por Massone (2010).

Hasta la fecha, los tribunales superiores de justicia no han zanjado definitivamente la cuestión.

Esta controversia ha tenido un significativo impacto en el objetivo de justicia tributaria que el ordenamiento jurídico nacional tiene concebido, pues no solo implica un anhelo de los contribuyentes de que sus obligaciones tributarias se determinen con apego a los principios de la legalidad y debido proceso, sino que ha dado lugar a una cierta indefinición respecto de las funciones que tanto el Servicio como los demás

plazo del inciso segundo de dicho artículo. El reclamante siempre podrá probar que no acompañó la documentación en el plazo señalado, por causas que no le hayan sido imputables, incluyendo el caso de haber solicitado al Servicio prórroga del plazo original para contestar la referida citación y ella no fue concedida o lo fue por un plazo inferior al solicitado».

órganos jurisdiccionales tienen para dicho cometido, conjuntamente con un costo significativo de tiempo y recursos públicos para lograrlo.

Ahora bien, no obstante que la delimitación de la competencia del juez tributario es un asunto de vital importancia en esta materia, la solución a la controversia suscitada debiera buscarse más bien a partir de otras interrogantes, a saber, si el contribuyente tiene *no solo el derecho sino además la obligación legal* de acreditar su situación tributaria dentro del procedimiento de auditoría tributaria, y de ser efectivo, cuál es la consecuencia de incumplirla. Responder a estas interrogantes contribuirá no solo a resolver la cuestión sobre la admisión de prueba en la etapa jurisdiccional ante el TTA, sino que también en las etapas de revisión ante el propio Servicio, como sucede en la reposición administrativa voluntaria (RAV) y revisión de la actuación fiscalizadora (RAF). Y asimismo, una solución normativa y racional a este problema contribuirá a concebir al proceso tributario de acuerdo a su correcta e idónea función de salvaguardar adecuadamente los intereses tanto de los contribuyentes como del Estado.

La presente obra procura responder *lege data*² estas interrogantes, planteando la siguiente hipótesis: requerido o citado que sea el contribuyente por el Servicio de Impuestos Internos dentro de un procedimiento de auditoría tributaria, aquel tiene la *obligación legal* de aportar todos los antecedentes necesarios para acreditar su situación tributaria, incluso cuando estos no sean solicitados en forma específica y determinada. Luego, y atendida la función y finalidad del procedimiento de auditoría

² Es decir, según la ley existente, y no según las leyes que debieran incorporarse en futuras modificaciones legales (*lege ferendae*).

tributaria, el incumplimiento voluntario de la obligación de acreditación de tales pruebas, implica la *preclusión* del derecho de aportarlas en cualesquiera de las etapas de impugnación subsecuentes. Bajo este entendido, la norma del artículo 132 inciso 11 del Código Tributario, daría cuenta simplemente de una causal de inadmisibilidad *expresa* o *calificada* de la ley, en tanto que la inadmisibilidad en los casos no contemplados en dicho artículo, se fundamentan en la preclusión referida.

Para la exposición ordenada y coherente de esta investigación, la presente obra se divide en tres partes. En la primera parte, se examina la función pública asignada por ley al Servicio de Impuestos Internos, para luego estudiar las características y finalidad del procedimiento de fiscalización o auditoría tributaria que está a su cargo. En la segunda parte, se estudia la figura de la preclusión, como concepto general, y su incorporación al procedimiento de auditoría tributaria. En la tercera parte, y a partir de la nueva concepción de la función del procedimiento de auditoría tributaria y del efecto preclusivo del derecho de aportación de prueba, se estudia el alcance de la competencia de los órganos revisores de los actos terminales emitidos por el Servicio de Impuestos Internos. Al final de la obra, se sintetizan las conclusiones arribadas en la investigación, y algunas propuestas de mejoramiento de la cuestión.

Para el estudio de las materias señaladas, se tendrá presente con preferencia el método *dogmático*, sin perjuicio de la incorporación de todas otras aquellas herramientas metodológicas que sean necesarias para lograr un acceso ordenado y objetivo al conocimiento buscado. Por método dogmático, se entiende aquel que «pretende explicar el orden jurídico tal como es, pero al mismo tiempo lo complementa y lo desarrolla al hacerlo más inteligible (Corral Talciani, 2008, pág. 58)».

2. EL PROCEDIMIENTO DE AUDITORÍA TRIBUTARIA

2.1. Naturaleza orgánica y funciones del Servicio de Impuestos Internos

De acuerdo a la Ley Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración de Estado (Ley N.º 18.575), el gobierno y la administración del Estado la ejerce el Presidente de la República con la colaboración de los órganos que establezcan la Constitución y las leyes. Estos órganos, detentan potestades públicas específicas, consistentes en poderes-deberes dirigidos a satisfacer determinados intereses o funciones públicos. La potestad administrativa «está entregada a los órganos de la Administración del Estado para satisfacer los intereses públicos puestos bajo su órbita competencial, lo que justifica, precisamente, la exorbitancia de su contenido y su fuerza coactiva con los ciudadanos» (Ferrada J. , 2007, pág. 76). De lo anterior, es posible colegir que la existencia de los órganos de la Administración se justifica únicamente en atención a su objeto, esto es, la función pública que le asigne la ley.

El Servicio de Impuestos Internos es un órgano de la Administración del Estado, con personalidad jurídica propia, dependiente del Ministerio de Hacienda y constituido por la Dirección Nacional, su Dirección de Grandes Contribuyentes, y por las Direcciones Regionales. Para Zurita (2013), el Servicio «es un órgano de la administración centralizada, territorialmente desconcentrado, integrado por órganos con potestades funcionalmente desconcentradas, con patrimonio y personalidad jurídica propia y sujeto a la dependencia (no jerárquica) o supervigilancia del Ministerio

de Hacienda» (p. 97). Sin embargo, se discrepa de la calificación de *centralizado* del Servicio, en virtud de que el artículo 29 de la Ley N.º 18.575 dispone que «Los servicios centralizados actuarán bajo la personalidad jurídica y con los bienes y recursos del Fisco y estarán sometidos a la dependencia del Presidente de la República, a través del Ministerio correspondiente. Los servicios descentralizados actuarán con la personalidad jurídica y el patrimonio propios que la ley les asigne y estarán sometidos a la supervigilancia del Presidente de la República a través del Ministerio respectivo. La descentralización podrá ser funcional o territorial». Además, la Contraloría General de la República, mediante Dictamen N.º 38.427 de 18.06.2013, señaló que el Servicio es una entidad *descentralizada* que pertenece a la Administración del Estado.

En su calidad de órgano de la Administración del Estado, la actuación del Servicio se debe someter a los principios de juridicidad establecidos en la Constitución Política de la República, y a las normas contenidas en las leyes N.ºs 19.880 sobre Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen sus actos (LBPA), y 18.575 previamente citada.

Sus principales funciones se expresan en el artículo 1 de su Ley Orgánica contenida en el DFL N.º 7 de 1980, consistente en «*la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos* actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente». Dichas funciones las reitera el artículo 6 del Código Tributario, al señalar que «corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el

presente Código y las leyes y, en especial, la aplicación y fiscalización de las disposiciones tributarias».

Por *fiscalización* se entiende la acción de «criticar y traer a juicio las acciones u obras de alguien» (RAE). Aplicado aquel término a la función propia del Servicio, se puede señalar que la función de fiscalización consiste en el análisis de la situación tributaria de los contribuyentes, conjuntamente con la verificación del cumplimiento de las diversas obligaciones de que son sujetos, sean estas principales –el pago de impuestos-, como accesorias –obligaciones de información, de registro, pago de multas, etc-. Por su parte, la función de *aplicación* puede definirse como la de atribución y determinación de los impuestos a que son sujetos los contribuyentes, en el evento de que los contribuyentes no hayan cumplido cabalmente las obligaciones mencionadas. No obstante las diferencias entre una y otra función, para efectos didácticos, en esta obra se comprenderán ambas dentro de la función de fiscalización.

Para cumplir su función fiscalizadora, su Ley Orgánica y el Código Tributario le asigna al Servicio diversas atribuciones, como la entregada a su Director Nacional de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos; o a sus Directores Regionales de resolver administrativamente todos los asuntos de carácter tributario que se promuevan, incluso corregir de oficio, en cualquier tiempo, los vicios o errores manifiestos en que se haya incurrido en las liquidaciones o giros de impuestos. Asimismo, y siempre orientado al cumplimiento de su función, diversas normas conceden al Servicio facultades para exigir de los contribuyentes el cumplimiento de diversas obligaciones, como son ciertos registros y libros especiales,

sistemas determinados de contabilidad, medidas de apremio por incumplimientos de diversas obligaciones, envío de informaciones, etc. Lo anterior sin perjuicio de que diversas normas ya exigían a los particulares el cumplimiento de obligaciones de información, destacando la contemplada en el artículo 25 del Código de Comercio de llevar al día diversos libros contables, las consignadas en Párrafo 2º del Título I del Libro Primero del Código Tributario, entre otras.

En igual sentido, el Código Tributario y la LBPA confieren al Servicio la facultad de iniciar un procedimiento administrativo reglado por medio del cual ejecutar su función fiscalizadora. En dicho procedimiento, la ley –y según se explicará más adelante- *obliga* al contribuyente a comparecer para acreditar su situación tributaria, luego de lo cual el Servicio, fundadamente, podrá emitir los actos terminales donde se determinan las obligaciones tributarias de los contribuyentes, en el caso de existir diferencias.

2.2. El procedimiento de fiscalización o auditoría tributaria

2.2.1. Composición del procedimiento de fiscalización

Por regla general, la legislación tributaria asigna al contribuyente el deber de cumplir sus obligaciones tributarias, sin perjuicio de que el Servicio, en atención a su función asignada, pueda fiscalizar el cumplimiento de tales obligaciones. Para llevar a cabo tal actividad de fiscalización, el Servicio dispone de un procedimiento especial de auditoría tributaria, al final del cual puede decidir confirmar la situación tributaria declarada del contribuyente, o bien determinar las obligaciones tributarias respectivas e incumplidas. Dicho procedimiento puede comenzar con un requerimiento de informaciones al contribuyente o bien con una citación, y en el caso de determinarse el incumplimiento de obligaciones, culminar con la dictación de actos terminales tales como una liquidación, resolución o giro, según corresponda.

La Circular del Servicio de Impuestos Internos N.º 58 de 21 de septiembre de 2000, que imparte instrucciones sobre la auditoría tributaria, la define como: «...un procedimiento destinado a fiscalizar el correcto cumplimiento por parte de los contribuyentes de su obligación tributaria principal, como también de aquellas accesorias o formales contenidas en la normativa legal y administrativa vigente, con el propósito de:

1. Verificar que las declaraciones de impuestos sean expresión fidedigna de las operaciones registradas en sus libros de contabilidad y de la documentación soportante, y que reflejen todas las transacciones económicas efectuadas.

2. Establecer si las bases imponibles, créditos, exenciones, franquicias, tasas e impuestos, están debidamente determinados y de existir diferencias, proceder a efectuar el cobro de los tributos con los consecuentes recargos legales.
3. Detectar oportunamente a quienes no cumplen con sus obligaciones tributarias.

Se consideran auditorías tributarias:

- Los Programas Nacionales enviados desde la Dirección Nacional.
- Los Programas Regionales que se planifican anualmente, más las modificaciones que se decidan durante el transcurso de la realización del programa.
- Las revisiones que tienen su origen en solicitudes de devoluciones de impuestos de los contribuyentes, como son las Devoluciones del Art. 27 Bis, IVA Exportadores o por Cambio de Sujeto (cuando estas últimas revisiones dan cuenta de al menos 6 periodos).
- Todas aquellas denuncias, verificaciones, etc., sobre las cuales el Jefe de las áreas de fiscalización determine realizar una revisión como caso de auditoría y considere al menos 6 períodos de revisión y sean notificados válidamente.
- Casos de Operación Renta y Operación IVA, cuando se decide citar al contribuyente (Art.63 C.T.).
- No concurrentes, Inversiones y otros programas especiales de Operación Renta u Operación IVA, cuando el Jefe del área de fiscalización decida efectuar un Programa Regional con estos casos».

La auditoría tributaria puede iniciarse de oficio o previa instancia del contribuyente, como sucede con las solicitudes de devolución de impuestos.

Los actos que el Servicio emite y notifica al contribuyente dentro de este procedimiento son el requerimiento, la citación, la liquidación y el giro, todos los cuales se estudian a continuación.

Requerimiento. Esta primera etapa de la auditoría tributaria constituye una primera comunicación entre el Servicio y los contribuyentes. Para Zurita (2013), el requerimiento es «un acto administrativo, mediante el cual la administración manifiesta, a un contribuyente determinado, su decisión de ejercer sus facultades fiscalizadoras en un procedimiento administrativo de revisión y que produce efectos legales para la administración y para el contribuyente» (p. 250). Su regulación se encuentra fundamentalmente en los artículos 59, 60, 60 *bis*, *ter*, *quáter*, y *quinqües* del Código Tributario. De acuerdo a las nuevas normas incorporadas por la Ley N.º 20.780, es posible separar entre una etapa preliminar a la fiscalización (o etapa informativa), y otra de fiscalización propiamente tal. La diferencia entre una y otra etapa tiene relevancia para los efectos de determinar el hito que da comienzo al plazo con que cuenta el Servicio para dictar los actos terminales del procedimiento de auditoría, según dispone el artículo 59 del Código Tributario.

En la primera etapa, el Servicio puede solicitar determinados antecedentes al contribuyente dentro de un plazo que no puede exceder de un mes, con posibilidad de prórroga para subsanar defectos. Si el contribuyente en esta etapa no presenta los antecedentes requeridos, el artículo 60 del Código Tributario únicamente contempla

dicha omisión como un antecedente adicional en el proceso de selección de contribuyentes para fiscalización³.

En la segunda etapa –denominada aquí de fiscalización propiamente tal, el cual constituye un acto de iniciación del procedimiento-, el Servicio otorga al contribuyente un plazo de un mes, prorrogable, para la aportación de antecedentes. Ya en esta etapa de fiscalización, es posible advertir la *obligación* legal del contribuyente de probar su situación tributaria, según la voz «deberán» contenida en el siguiente pasaje del artículo 59 del Código Tributario: «cuando se inicie una fiscalización mediante requerimiento de antecedentes que *deberán* ser presentados al Servicio por el contribuyente». Dicha voz «deberán» expresa una obligación en forma de mandato. Tal es el sentido que la Circular 58 citada dispone, al señalar que «si el contribuyente notificado no ha respondido ni presentado la documentación solicitada y ha vencido el plazo, se deberá efectuar denuncia por la infracción tipificada en el art. 97 N.º 6 del Código Tributario, por entramamiento a la fiscalización (...) Al no darse respuesta a la notificación se deberá proceder a notificar por segunda vez y bajo apercibimiento de apremio al contribuyente (...)». Continúa la Circular instruyendo que «si el contribuyente no da respuesta a la segunda notificación, se debe registrar dicha situación en el SIIC, a través de una anotación negativa para el contribuyente, como inconcurrente a la notificación del procedimiento de fiscalización, debiendo

³ Lo dicho se señala expresamente en el inciso segundo del artículo 60 del Código Tributario en los siguientes términos: «Si transcurridos los plazos a que se refiere el inciso anterior, el contribuyente no diera respuesta o ésta fuera incompleta, errónea o extemporánea, ello solo se considerará como un antecedente adicional en el proceso de selección de contribuyentes para fiscalización. Sin perjuicio de lo anterior, para establecer si existen antecedentes que determinen la procedencia de un proceso de fiscalización, en los términos a que se refiere el artículo 59, el Servicio podrá requerir toda la información y documentación relacionada con el correcto cumplimiento tributario».

incorporarlo a la Nómina de Contribuyentes de Dificil Fiscalización, si es procedente. Además, debe tenerse presente que en virtud de lo dispuesto en los artículos 93, 94, 95 y 96 del Código Tributario, notificado el contribuyente por carta certificada y a lo menos para el quinto día contado desde la fecha que se entiende por recibida, por segunda vez y bajo apercibimiento expreso de que cumpla, dentro de un determinado plazo, con las obligaciones tributarias requeridas, el Director Regional está facultado para obtener dicho cumplimiento a través de la justicia ordinaria».

En esta misma línea, el artículo 21 del Código Tributario dispone además que «*corresponde al contribuyente probar* con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto». El sentido del vocablo «corresponde» del artículo 21 citado, no es otro que el *imperativo*. A mayor abundamiento, el mismo artículo 21 hace mención a la obligatoriedad legal o reglamentaria de los contribuyentes de llevar determinados registros contables y extracontables, los cuales se constituyen en «necesarios y *obligatorios*» para dar cuenta de su situación tributaria.

Citación. El artículo 63 del Código Tributario dispone que el Jefe de la Oficina respectiva podrá citar al contribuyente para que, dentro del plazo de un mes –también prorrogable-, presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior. Cabe señalar que el Servicio no se encuentra obligado a efectuar este trámite, salvo en determinadas circunstancias. La Circular 58 citada, define esta etapa como «un medio de fiscalización que contiene los elementos necesarios para que el

contribuyente tome un adecuado conocimiento de los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan las diferencias de impuestos no prescritas que pudieran adeudarse».

Respecto de esta etapa de la fiscalización, se ha dicho que en ella el Servicio ya debiera contar con una posición respecto de la situación tributaria del contribuyente, al punto de poder fundamentarla, tanto en los hechos como en el derecho. Sin embargo, esta explicación no resulta válida para todos los casos, puesto que el mismo artículo 63 del Código Tributario autoriza a citar a un contribuyente, incluso para que «aclare» su situación tributaria, lo cual denotaría que el Servicio la desconoce incluso totalmente, y por lo mismo, carece de una posición respecto de ella.

Frente a una citación, el contribuyente debe acreditar su situación tributaria acompañando antecedentes, incluso aquellos no solicitados expresamente por el Servicio en la etapa de requerimiento, pues resulta lógico que el contribuyente disponga de más información sobre sus negocios, los cuales resultarán necesarios –y obligatorios- para acreditar su situación tributaria. Cabe señalar que esta afirmación de aportar incluso aquellos antecedentes no solicitados expresamente, se justifica plenamente en atención a la obligación del contribuyente de acreditar su situación tributaria con *todos* los antecedentes de que disponga, y no apenas con aquellos que sean solicitados. Ampararse en el grado de especificidad exigido por el Servicio en las solicitudes de antecedentes a los contribuyentes, constituye incluso una conducta atentatoria a la buena fe procesal por parte de estos. Sin embargo, la aportación de prueba que exceda a la solicitada por el Servicio, se esboza en la Circular en referencia, aunque no en términos imperativos:

«Si dio respuesta se debe efectuar el estudio de esta, pudiendo dar como resultado, lo siguiente:

- i. Si el contribuyente presenta una declaración o rectifica, aclara, amplía o *aporta más antecedentes que explican satisfactoriamente todas las partidas citadas*, el fiscalizador debe conciliar totalmente las observaciones reflejadas en la citación y el proceso termina poniendo en conocimiento al contribuyente del término de la Auditoría de acuerdo a lo especificado en la letra A punto i.1).
- ii. Cuando el contribuyente aclara parte de las partidas citadas presentando una declaración o rectificatoria, ampliando o *aportando más antecedentes*, el fiscalizador debe conciliar dichas partidas y por aquellas partidas no aclaradas, debe proceder a practicar la Liquidación (Art. 21, 22, 24 y 27 del C. T.)».

Al igual que en la etapa de requerimiento, es posible también apreciar en el trámite de la citación la *obligación* –y no apenas la opción- del contribuyente de acreditar su situación tributaria ante el Servicio. En primer lugar, el artículo 63 del Código Tributario plantea en términos imperativos los verbos o acciones que el Servicio puede exigir a los contribuyentes por medio de la citación, cuando dispone que el Servicio podrá “*citar* al contribuyente para que, dentro del plazo de un mes, *presente* una declaración o *rectifique, aclare, amplíe* o *confirme* la anterior”. Por otro lado, la acepción jurídica de la voz “citar” del Diccionario de la RAE, consiste en “notificar a alguien una resolución administrativa o judicial con el fin de que *comparezca* ante la autoridad que la dictó”. De esta manera, queda más claro que la citación no es solo una solicitud de información al contribuyente, sino que constituye

un *emplazamiento* que obliga a este a comparecer con el objeto de que acredite su situación tributaria.

Liquidación. Este acto administrativo constituye por regla general, la culminación del procedimiento de auditoría tributaria llevada a cabo por el Servicio, y consiste en la determinación de impuestos, en razón de diferencias entre lo declarado por el contribuyente y lo verificado por el Servicio. El artículo 24 del Código Tributario, dispone que «a los contribuyentes que no presentaren declaración estando obligados a hacerlo, o a los cuales se les determinaren diferencias de impuestos, el Servicio les practicará una liquidación en la cual se dejará constancia de las partidas no comprendidas en su declaración o liquidación anterior». El deber de fundamentación de este acto por parte del Servicio, constituye un requisito insoslayable para la validez jurídica del mismo, pues la liquidación constituye la posición del Servicio respecto de la situación tributaria del contribuyente. Ahora, tal posición no es la definitiva, puesto que el artículo 25 del Código Tributario dispone que «toda liquidación de impuestos practicada por el Servicio tendrá el carácter de provisional mientras no se cumplan los plazos de prescripción, salvo en aquellos puntos o materias comprendidos expresa y determinadamente en un pronunciamiento jurisdiccional o en una revisión sobre la cual se haya pronunciado el Director Regional, a petición del contribuyente tratándose de términos de giro».

Sin perjuicio del derecho del Servicio de reliquidar impuestos, de acuerdo a lo señalado en el artículo 25 citado anteriormente, la liquidación constituye un acto administrativo terminal, que «constituye la culminación de la decisión administrativa»

(Silva Cimma, 2001, pág. 93), en este caso, resultado del procedimiento administrativo de auditoría tributaria.

Giro. Este acto administrativo consiste en una orden de ingreso o de pago de una obligación tributaria. Se ha definido como «una orden escrita, dirigida a una o más personas, mediante la cual la administración financiera dispone el pago de un impuesto» (Massone, Principios de derecho tributario, 1979, pág. 223). Esta orden puede ser emitida tanto por el Servicio de Impuestos Internos, como por el Servicio de Tesorerías.

El giro puede ser emitido una vez notificada la liquidación, o incluso sin haber sido emitida esta última, como ocurre con ciertas tasaciones, impuestos de recargo, retención o traslación que no hayan sido declarados oportunamente, o los demás casos que menciona el artículo 24 del Código Tributario.

Resolución. Las resoluciones son actos dictados por la autoridad administrativa dotada de poder de decisión, que resuelven asuntos de su propia competencia. Este acto también se integra dentro de los actos terminales de la Administración, y su emisión resulta habitual con ocasión de solicitudes de los contribuyentes, como es el caso de solicitudes de devolución de impuestos, franquicias, o de pagos provisionales por utilidades absorbidas (PPUA).

En relación con las resoluciones, cabe señalar que no resulta consistente la afirmación de que estas no pueden determinar impuestos, debiendo hacerlo únicamente las liquidaciones. Lo anterior, se explica porque cuando el artículo 24 del Código Tributario dispone que ante ciertas circunstancias el Servicio practicará una liquidación, la norma no hace referencia a un acto administrativo formal en particular,

sino a una obligación de determinar un impuesto, la que puede contenerse incluso en una resolución. Es decir, el sentido del artículo 24 debe entenderse en lo sustantivo y no en lo meramente formal. Esta interpretación, se identifica además con los principios administrativos de economía procedimental y no formalización.

En el evento de que el procedimiento administrativo de fiscalización arroje diferencias de impuestos, el Servicio las determinará, sea a través de una liquidación, giro o bien mediante una resolución, luego de lo cual el contribuyente podrá reclamar de tales actos, presentando un recurso de reposición ante la misma autoridad, o una reclamación ante el TTA (cuya sentencia es apelable); o incluso mediante una solicitud de corrección de vicios o errores manifiestos dentro de un procedimiento de revisión administrativa de la actuación fiscalizadora (RAF), este último que puede solicitarse incluso «en cualquier tiempo», como lo expresa el artículo 6 letra B n.º 5 del Código Tributario.

2.2.2. Naturaleza jurídica y fines del procedimiento de auditoría tributaria

El procedimiento de auditoría tributaria analizado, se enmarca en el concepto de «auditoría fiscal» definida por Grampert (2002) como «un examen de si el contribuyente ha valorado y declarado su deuda tributaria y ha cumplido otras obligaciones de acuerdo con las leyes tributarias y el sistema fiscal en general» (pág. 1). Para Sánchez F. de Valderrama (1996), la auditoría del área fiscal «persigue un doble objetivo: en primer lugar comprobar que la compañía ha reflejado adecuadamente las obligaciones tributarias, en función del devengo, habiendo provisionado correctamente los riesgos derivados de posibles contingencias fiscales, y, en segundo, si se ha producido su pago efectivo según los plazos y de acuerdo a los requisitos formales establecidos» (pág. 337).

La relación que surge con motivo del inicio de un procedimiento de auditoría tributaria, implica una relación jerárquica entre la autoridad y el contribuyente, entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Así, el procedimiento de auditoría tributaria hace nacer un vínculo jurídico entre la autoridad (el Fisco, representado por el Servicio) y el contribuyente, quienes asumen diversas obligaciones. Por un lado, el Estado debe garantizar al contribuyente el debido proceso, y en especial, el derecho de audiencia, de contradicción, de aportación de pruebas, de motivación de sus actos, entre otras garantías. Por otro, y según se analizó en el subcapítulo anterior, el contribuyente se encuentra obligado a comparecer ante el Servicio, y acreditar su situación tributaria, acompañando todos los antecedentes que posea o deba poseer en virtud de sus actividades. La obligación de aportación,

debiere considerar los principios de buena fe procesal y colaborativos que se analizarán más adelante, estableciendo un umbral de exigencia al contribuyente de aportar todos los antecedentes que un contribuyente diligente aportaría para aclarar su situación tributaria. La valoración de dicho estándar, quedará sujeta a la valoración en las etapas jurisdiccionales, donde el revisor en la etapa de Reposición Administrativa Voluntaria (RAV) o bien el juez tributario, deberán efectuar el análisis, primeramente, de si un determinado antecedente debió haber sido aportado por el contribuyente, aunque no haya sido exigido específicamente por el Servicio. Luego, si dicho antecedente debió haberse aportado, se debe analizar la causa del incumplimiento de la aportación. De esta manera, si el contribuyente se rige por normas contables que le obligan a tener al día un determinado libro, la consecuencia de no aportarlo en la etapa de auditoría debe asumirla el contribuyente en cuanto a no poder aportarla en etapas posteriores de impugnación.

A nivel legal, el procedimiento de auditoría tributaria se encuadra en el procedimiento administrativo definido en el artículo 18 de la LBPA como «una sucesión de actos trámite vinculados entre sí, emanados de la Administración y, en su caso, de particulares interesados, que tiene por finalidad producir un acto administrativo terminal -liquidación, resolución o giro-». La conexión de este procedimiento con las normas de la LBPA se da por sus artículos 1 y 2, que disponen su aplicación supletoria a los servicios públicos creados para el cumplimiento de la función administrativa, como es el caso del Servicio de Impuestos Internos.

Comadira (2002) define el procedimiento administrativo como «la serie, secuencia o sucesión de actos que, dirigida a la satisfacción directa e inmediata del

bien común o interés público, constituye un elemento ordenador, regulador y sistematizador del desenvolvimiento de la función administrativa del Estado» (p. 3). En el marco de dicho procedimiento, el Servicio debe cumplir un doble rol, pues debe asegurar la eficacia de la gestión de la Administración (fin de fiscalización y aplicación de impuestos), y además, debe respetar los derechos e intereses de los contribuyentes durante su transcurso (debido proceso).

En tal calidad, el procedimiento de auditoría tributaria requiere la observancia de diversos principios y garantías, donde se destacan los siguientes:

Principio de *contradictoriedad*, que garantiza al interesado el derecho de aducir alegaciones y aportar medios de prueba, debiendo el Servicio considerarlos en sus actos terminales (arts. 10, 17 letra f y 35, LBPA).

Este principio resguarda más concretamente la garantía constitucional del debido proceso contemplada en el artículo 19 N.º 3 de la Constitución Política de la República (CPR), el cual no se limita a las instancias ante los tribunales ordinarios de justicia, sino que ante todo órgano jurisdiccional o ante cualquier autoridad⁴.

En cuanto a la prueba, su aportación no debe ser entendida como un mero derecho del contribuyente, de acuerdo a como lo concibe la LBPA, para quien «el particular debe, por eso, ser considerado un *colaborador* de la autoridad administrativa» (Cordero Vega, 2003, pág. 35). Al contrario, y de acuerdo a como se señaló anteriormente, el Código Tributario lo contempla como una *obligación*, al punto de que su incumplimiento, según se verá más adelante, implica la preclusión del derecho de probar en instancias de impugnación subsecuentes. En este caso, existe

⁴Así lo declaró la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución, en sus sesiones N.ºs 99, 100 y 112.

una aplicación por especialidad de las normas del Código Tributario, resultando para este caso inaplicable la norma facultativa de la LBPA, por su carácter supletorio.

Principio de *economía procedimental*, cuyo objeto es la agilización del procedimiento para que la función se cumpla en el menor tiempo posible, debiendo responder a la máxima economía de medios con eficacia, y evitando trámites dilatorios (art. 9 LBPA). Este principio se enlaza con el de *celeridad* (art. 7 LBPA).

Principio *conclusivo*, el cual dispone que todo el procedimiento administrativo está destinado a que la Administración dicte un acto decisorio que se pronuncie sobre la cuestión de fondo y en el cual exprese su voluntad (art. 8 LBPA). Los actos decisorios del Servicio son básicamente las resoluciones, las liquidaciones y los giros, los cuales expresan el resultado de su función fiscalizadora.

Principio de *impugnabilidad*, el cual garantiza el derecho de impugnar los actos de la Administración, mediante los recursos respectivos. Para satisfacer este principio, el administrado cuenta con vías administrativas y judiciales.

A los principios explicados arriba, se suman los de escrituración, gratuidad, imparcialidad, abstención, no formalización, inexcusabilidad, transparencia, publicidad y congruencia.

Cabe señalar también la obligación de la Administración de fundar y motivar sus actos de decisión. Según Aróstica (1986), los motivos son «las circunstancias materiales o fácticas que antecedente y justifican la emisión del acto administrativo» (p. 505), mientras que para Vergara (1991), la motivación es la «exteriorización o expresión de los motivos o razones que han llevado al autor del acto a adoptarlo» (p. 117).

Como puede apreciarse, tanto en el requerimiento de antecedentes como en la citación, es posible concebir que el Servicio concede y garantiza al contribuyente un espacio de tiempo suficiente para que aporte los antecedentes que acrediten su situación tributaria, es decir, se garantizan los derechos a *audiencia* y *contractoriedad*. Solo una vez que el Servicio ha recibido o no los antecedentes y argumentos del contribuyente dentro del plazo fijado, aquel determinará una nueva obligación tributaria para este último, si resultare distinta a la declarada. De esta manera, se resguarda igualmente el debido proceso, el cual es también una exigencia en los procedimientos que se libran ante la Administración del Estado, fundamentado en el derecho fundamental de igualdad ante la ley y de interdicción de la arbitrariedad previsto en la propia Constitución Política de la República (art. 19 n.º 2 CPR) (Ferrada J. C., 2011).

De todo lo analizado precedentemente, es posible concluir que el procedimiento de auditoría tributaria es el instrumento idóneo para que el Servicio cumpla su función de fiscalización y aplicación de los impuestos, razón que obliga y limita a los intervinientes –órganos jurisdiccionales, Servicio y contribuyentes- a que ese fin se realice efectivamente en dicha etapa. En otras palabras, la función de fiscalización y aplicación asignada al Servicio, debe reflejarse y concluir definitivamente en los actos terminales dictados al finalizar la auditoría tributaria. Las instancias posteriores a la dictación de tales actos, no pueden ser de fiscalización ni de aplicación de impuestos, sino de revisión de la legalidad de ellos, sea esta formal o sustancial, según se verá.

No obstante la obligación del contribuyente de aportar pruebas en la etapa de auditoría, la función del Servicio igualmente puede cumplirse válidamente sin su comparecencia, pues la obligación tributaria se determinará con los antecedentes que

existan, o bien aplicando normas de tasación si correspondiere, como la contemplada en el artículo 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Sin embargo, la falta de antecedentes puede implicar que el Servicio determine una obligación tributaria inferior a la procedente, lo cual va en perjuicio de la recaudación del Estado. De esta manera, la obligación de aportar pruebas no necesariamente mira el interés del propio contribuyente, por lo que no resulta apropiado señalar que la aportación de pruebas sea una mera *carga procesal*, entendida como aquella «carga de probar los hechos que se invocan como existentes, y a la carga de persuadir al tribunal del carácter discriminatorio o no discriminatorio de los hechos en cuestión» (Muñoz, 2015), o «un deber consigo mismo» (Rosenberg, 2002), que de no cumplirse, solo afectará su propio interés. Lo correcto debe ser concebir que la aportación antedicha busca satisfacer también un interés ajeno, a saber, el del Estado de obtener sus respectivos ingresos tributarios. Ahora bien, tal aportación no es facultativa para el contribuyente, según se señaló *supra*, en atención a la finalidad del procedimiento de auditoría tributaria, y a los términos imperativos utilizados por el legislador para obligar al contribuyente a acreditar su situación tributaria en el requerimiento de antecedentes y la citación (artículos 59 y 63 del Código Tributario).

El incumplimiento de la obligación de aportación de pruebas en la etapa de auditoría tributaria, según se verá a continuación, se sanciona con la *preclusión* del derecho de aportarlas en las instancias posteriores de impugnación.

3. LA PRECLUSIÓN

3.1. Concepto general

No obstante que según se ha explicado, la finalidad del procedimiento de auditoría tributaria resulta suficiente para establecer que la prueba de la situación tributaria de los contribuyentes se agota en ella, tal afirmación puede sustentarse en la figura de la *preclusión*, cuya finalidad es la de contribuir a una administración de justicia rápida, sin dilaciones indebidas, dentro de parámetros racionales, impidiendo además un nuevo juzgamiento sobre asuntos ya resueltos. El principal argumento en pro de la aplicación de la preclusión en el proceso tributario, consiste en que «con el ejercicio de determinados poderes procesales, se contribuye a la consecución de intereses públicos; es decir, el hecho de que existen derechos, facultades y potestades procesales cuyo uso facilita que se logren objetivos de interés general o común» (Vallines García, 2004, pág. 111).

Para Chiovenda (1936), la preclusión otorga mayor precisión y rapidez a la consecución de los actos del proceso, por medio de un orden en su desarrollo, y «pone límites al ejercicio de determinadas facultades procesales, con la consecuencia siguiente: fuera de esos límites esas facultades ya no pueden ejercitarse» (p. 278). Según expone Liebman (1980), esta figura procura «asegurar al proceso un desarrollo expedito y libre de contradicciones y de retrocesos y garantizar la certeza de las situaciones procesales» (p. 179).

Agrega Gandulfo (2009) que en atención a que tanto las partes como el mismo tribunal, por razones de estrategia, pueden provocar un retorno hacia atrás en los trámites procesales, «surge la necesidad de un mecanismo que consolide los avances hacia la aplicación definitiva del Derecho y no la bloqueen (primera necesidad mediata), logrando así el concreto orden consecutivo dentro de un proceso» (p. 126).

La señalada finalidad, se logra mediante la pérdida o extinción de la posibilidad de ejercer un determinado derecho o facultad dentro de un proceso, como el de recurrir, presentar pruebas, invocar vicios, alegar, etc. De esta manera, «obra mediante la fijación de un punto hasta el que es posible, y más allá no lo es, introducir nuevos elementos de conocimiento, proponer nuevas peticiones y excepciones» (Chiovenda, 1936, pág. 407). Couture (1958) define la preclusión como «la pérdida, extinción o consumación de una facultad procesal» (p. 196). Asimismo, resulta interesante la explicación que sobre esta figura hace el Tribunal Supremo español: «Merced a este principio de preclusión, se consigue dejar a salvo las sorpresas que mutuamente se podrían producir los litigantes entre sí, y además se facilitar la ordenación de las actuaciones judiciales, haciendo que cada actividad procesal se desenvuelva en su correspondiente fase; pero también por virtud de él se impone a las partes la carga de no poder formular después ninguna otra alegación, o, en su caso, la de que las que se formulen posteriormente no deban ser consideradas por el órgano jurisdiccional» (RA 5410, del 22 de noviembre de 1965).

Por su parte, la profesora Regina Garcimartín (2014) explica la finalidad de la preclusión de la siguiente manera: «La preclusión obedece fundamentalmente, siguiendo la opinión de Vallines, a la necesidad de evitar que continuamente se tenga

que retrotraer el proceso o realizar ajustes procedimentales (como puede ser el caso, por ejemplo, de una suspensión de una comparecencia). A ellos se podría añadir la seguridad jurídica por la que todos los sujetos procesales han de conocer qué trámites ya han transcurrido sin posibilidad de que se vuelva a hacer uso de determinadas armas procesales y cuáles pueden ser todavía utilizados por los litigantes; esto ayuda a las partes a articular convenientemente sus medios de ataque y defensa, y también permite que el juez forme el juicio adecuado de las actuaciones que van concluyendo y, por tanto, dirija mejor la comparecencia, al saber con certeza qué posibles actuaciones procesales pueden darse todavía (p. 4)».

En general, la preclusión opera en tres situaciones: i) por no haberse respetado el orden preestablecido por la ley para ejercer un derecho (preclusión por vencimiento del término o plazo); ii) por hacer uso de una actividad incompatible con la ejecución de otra anterior; y iii) por haberse ejercido válidamente un derecho. La primera de las situaciones tiene importancia para la presente obra.

Su aplicación se justifica también por el respeto al derecho fundamental al debido proceso -que comprende el derecho a una pronta justicia-, y en una comprensión sistemática del proceso como instrumento o medio para alcanzar el objetivo de resolver un conflicto. Así, para invocar la preclusión, el juez o la autoridad (en el caso de un procedimiento administrativo) podrían aplicarla, teniendo presente el objetivo del proceso particular.

Sin embargo, es cierto que la aplicación deliberada de la preclusión dentro del proceso, puede dar lugar a resultados contrarios al objetivo en él, de manera que su aplicación debe ser cuidadosa. Por ejemplo, puede implicar una rigidez excesiva del

proceso, una restricción injustificada del derecho de defensa y del debido proceso, e incluso puede impedir que el proceso llegue a una verdad material, dado que solo puede darse por cierto aquello probado dentro de un plazo determinado (verdad formal). Ahora bien, no es la institución de la preclusión el problema, sino su uso indiscriminado, de manera que resulta importante justificar su aplicación, en atención al objetivo del proceso donde opera. Y en cuanto a que la preclusión impida llevar a una verdad material, ello no implica un problema de acceso a la justicia, pues los jueces imparten justicia, pero no a cualquier precio, de manera que la búsqueda de la verdad «como base para la administración de la justicia penal, constituye una meta general de procedimiento, pero ella cede, hasta tolerar la eventual ineficacia del procedimiento para alcanzarla, frente a ciertos resguardos para la seguridad individual, que impiden arribar a la verdad por algunos caminos posibles, reñidos con el concepto del Estado de Derecho» (Maier, 1989, pág. 433). Además, la falta de verdad material en el proceso puede deberse a una decisión de la propia parte, de no ejercer el derecho o la obligación de aportar pruebas dentro de los periodos predeterminados.

Los términos y plazos de un proceso, «son puestos para el mayor orden temporal del proceso y certeza jurídica. Así, permiten que el proceso se vaya desarrollando en etapas o tiempos, sea que este se halle fraccionado o bien concentrado en audiencia» (Gandulfo, 2009, pág. 163). Con ello, el proceso, o mejor dicho, la función que el proceso busca, no se eterniza ni menos se asigna a otros órganos. Asimismo, respeta la separación de funciones, y además, impide reabrir el debate en otras instancias.

En cuanto a la aplicación de la preclusión, resulta acertado el análisis efectuado por Vallines (2004) de que «están dotados de efecto preclusivo los plazos procesales activos otorgados para el ejercicio de un poder siempre que un precepto legal no excluya aquel efecto; no interesa si el plazo viene fijado por horas, días, meses o años, o si el plazo tiene carácter legal, judicial o convencional, o si el plazo es improrrogable o prorrogable» (p. 149).

3.2. La preclusión en el procedimiento de auditoría tributaria

En Chile, los plazos legales son fatales. Así se desprende de lo dispuesto en el artículo 49 del Código Civil, que reza: «Cuando se dice que un acto debe ejecutarse en o dentro de cierto plazo, se entenderá que vale si se ejecuta antes de la medianoche en que termina el último día del plazo; y cuando se exige que haya transcurrido un espacio de tiempo para que nazcan o expiren ciertos derechos, se entenderá que estos derechos no nacen o expiran sino después de la medianoche en que termine el último día de dicho espacio de tiempo». Asimismo, el artículo 64 del Código de Procedimiento Civil expresa que ellos «son fatales cualquiera sea la forma en que se exprese, salvo aquellos establecidos para la realización de actuaciones propias del tribunal. En consecuencia, la posibilidad de ejercer un derecho o la oportunidad para ejecutar el acto se extingue al vencimiento del plazo». Lo anterior significa que «la posibilidad de ejercer un derecho o la oportunidad para ejercer el acto se extingue al vencimiento del plazo» de pleno derecho (Stoehrel, 2010, pág. 78). En materia administrativa, y con excepción de los plazos concedidos para la Administración, los plazos igualmente son

fatales, pues «no cabe duda de que la teoría de los plazos fatales tiene y ha de tener plena cabida cuando se trata del ejercicio de derechos por parte de particulares que han de recurrir ante la Administración» (Silva Cimma, 1992, pág. 68). Los plazos legales inmersos en el procedimiento de auditoría tributaria, siguen la misma fatalidad de los plazos comentados anteriormente.

Aclarado el efecto de los plazos legales en materia tributaria, resulta esencial conocer el momento en el cual se debe entender expirado el plazo que tiene el contribuyente para aportar la prueba solicitada en el procedimiento de auditoría tributaria, con el consecuente efecto preclusivo. La respuesta a esta interrogante, dependerá de si el contribuyente fue objeto únicamente de un requerimiento de auditoría, o si se le practicó una citación, puesto que en el último caso, la ley contempla un plazo fatal expreso con anterioridad al término del procedimiento. Así, en el primer caso, el plazo expira en el momento en el que culmina el procedimiento de auditoría, esto es, al ser emitido el acto terminal, sea este una liquidación, resolución o giro. En el segundo caso, el plazo expira el último día del plazo del mes de la citación, o el del día de su prórroga, si esta fue concedida.

Transcurrido que sea el plazo fatal señalado, y por el efecto de la preclusión, el contribuyente ya no podrá aportar pruebas que acrediten su situación tributaria, sea incluso dentro del procedimiento de auditoría tributaria, o en las instancias de impugnación, sea ante el mismo Servicio como el TTA. Es decir, ha operado la preclusión de su derecho de probar su situación tributaria en el procedimiento de auditoría tributaria.

La imposibilidad de acreditar en etapas posteriores, no implica una infracción al derecho de defensa del contribuyente, puesto que en el procedimiento de auditoría tributaria el contribuyente tenía la obligación legal de aportar sus pruebas, según fue explicado anteriormente. Y dicha obligación tiene justamente el objetivo de que la función de fiscalización y aplicación de impuestos que detenta el Servicio efectivamente la cumpla esta entidad dentro del procedimiento de auditoría, y no en los procedimientos a cargo de otros órganos en etapas subsecuentes. De esta manera, la imposibilidad probatoria que ocasiona la preclusión resulta de una decisión voluntaria del contribuyente, quien renunció a aportar su prueba dentro del procedimiento de auditoría, autorizando al Servicio a determinar su situación tributaria únicamente con la información que este dispone, acotando de esta manera la prueba que puede ser considerada en las etapas de impugnación.

Tampoco resulta admisible sostener que tal efecto preclusivo implique una indefensión al contribuyente, en el sentido de que el plazo para aportar los antecedentes en el procedimiento de auditoría sea acotado. Al respecto, si los contribuyentes se encuentran obligados por ley a llevar al día un sistema de contabilidad particular con determinados libros e informaciones, son justamente –y a lo menos- estos los antecedentes que deben aportar cuando sean objeto de fiscalización, incluso sin necesidad de que sean solicitados en forma expresa o nominal, pues el contribuyente no puede menos que saber cuáles resultan necesarios y suficientes. Y esto es justamente lo que sucede en otras materias, como en el Derecho del Trabajo, cuando con motivo de una citación de la Dirección del Trabajo, resulta muy improbable que el empleador no acompañe a la comparecencia los libros

de remuneraciones o de asistencia, aun cuando estos no sean solicitados expresamente. A mayor abundamiento, las normas sobre información y registro, como las relativas a normas de contabilidad, exigen que tales obligaciones se encuentren constantemente al día, de manera que su aportación dentro del procedimiento administrativo, no resulta un esfuerzo tal, cuyo costo deba ser asumido por el Servicio, al tener que dilatar su función pública incluso en otros órganos públicos.

4. ALCANCE DE LOS RECURSOS JURISDICCIONALES

4.1. Sistema de apelación limitada de los recursos jurisdiccionales

El «proceso» puede definirse como la «serie o sucesión jurídica regulada de actos (...) tendentes a la aplicación o realización del Derecho en un caso concreto» (De la Oliva Santos, Díez-Picazo Giménez, Vegas Torres, & Banacloche Palao, 2001). De tal definición, se extraen los procedimientos administrativos de impugnación, que en materia tributaria corresponde al recurso de reposición del artículo 123 bis del Código Tributario; y las acciones jurisdiccionales, que en esta materia corresponde al recurso de reclamación ante el TTA.

En la instancia de reposición administrativa voluntaria contemplada en el artículo 123 bis del Código Tributario, el órgano hacia quien se dirige este recurso, tiene como función la de «*invalidar* los actos contrarios a derecho» (Ley 19.880, art. 53)⁵. En la resolución que resuelva el recurso de reposición, esta «deberá pronunciarse sobre todas las cuestiones que plantee el contribuyente en su solicitud, indicando expresamente la decisión de la autoridad sobre la presentación, conjuntamente con un acabado análisis que permita un adecuado entendimiento de cómo se arribó a dicha determinación» (Ugalde & García, 2011, págs. 118-119).

⁵A juicio del autor, y en atención a un criterio de especialidad, resulta jurídicamente improcedente la admisión de cierta práctica de interponer el recurso de reposición general del artículo 59 de la Ley 19.880 dentro del plazo para impugnación de una liquidación, giro o resolución. En este caso, únicamente resulta procedente la interposición del recurso de reposición voluntario contemplado en el artículo 123 bis del Código Tributario.

Respecto de la instancia de revisión de la actuación fiscalizadora (RAF), contemplada en el artículo 6 letra B N.º 5 del Código Tributario, esta no es propiamente una instancia, sino un mecanismo de control estrictamente formal de la legalidad de los actos del Servicio⁶.

En otras palabras, el contribuyente solo cuenta con dos alternativas de revisión sustantiva de los actos del Servicio, a saber, la reposición administrativa voluntaria y la reclamación ante el TTA. En la etapa de la RAF, resulta improcedente que el Servicio discrepe de la valoración de los hechos y del derecho efectuados en la etapa de fiscalización, ni mucho menos se acepte la aportación de antecedentes para re calificar los hechos ya asentados en los actos terminales objeto del recurso. Solo es posible invocar la corrección de vicios o errores *manifiestos*, que impliquen una infracción al principio de juridicidad, salvable únicamente con una declaración de ineficacia. Tales vicios o errores manifiestos se mencionan, sin carácter taxativo, en las Circulares N.ºs 26 de 2008, y 51 de 2005. Por lo mismo, y en atención a la función del procedimiento de auditoría y de la competencia de las instancias jurisdiccionales, resulta irrazonable que por la vía de la RAF se acepten antecedentes para valorar los hechos, incluso

⁶ Cabe señalar que el origen de la RAF buscaba cumplir una función de garantizar los derechos de los contribuyentes, pero en una época donde el recurso de reposición voluntario no existía como tal; y por su parte, el juez que conocía del reclamo tributario era el mismo Director Regional. Por ello, la comprensión actual del alcance de este mecanismo de corrección, debe establecerse considerando necesariamente los recursos actualmente existentes, y las garantías con que cuentan hoy los contribuyentes para ejercer sus derechos.

En cuanto al alcance de la competencia que se otorga al Director Regional por medio del artículo 6 letra B N.º 5 del Código Tributario, cabe señalar que no resulta correcta la opinión de Zurita de que aquel pueda dividirse en dos competencias, a saber, una de revisión, y otra de corrección de vicios formales (2013, pág. 414). Al contrario, el alcance de la competencia legal debe entenderse reunida en una sola, consistente en la revisión de aquellos vicios o errores formales manifiestos, puesto que la función de revisión ya se encuentra regulada en los procedimientos jurisdiccionales comentados.

cuando no fueron solicitados en forma detallada dentro del procedimiento de auditoría. Así, resulta improcedente la práctica de dejar transcurrir los plazos jurisdiccionales, en la espera de que por medio de la RAF el Servicio revise nuevamente la situación tributaria de los contribuyentes, aportando antecedentes que el contribuyente decidió no aportar en la instancia de fiscalización. Ello genera una distorsión del proceso tributario, aumentando indebidamente la carga del Servicio, y generando un derroche mayor de recursos públicos. Por lo mismo, tal vez sea necesario revisar las instrucciones contempladas en las Circulares que regulan el procedimiento de RAF, para acotar su alcance, y hacerlas coexistir con los actuales recursos jurisdiccionales.

En el caso de la instancia de reclamación, los Tribunales Tributarios y Aduaneros tienen la función de *resolver* las reclamaciones que presenten los contribuyentes en contra de los actos terminales del Servicio, pudiendo conocer sobre la legalidad de estos, incluso en lo relativo a su mérito y conveniencia, según se señalará más adelante.

De acuerdo a lo analizado, parece quedar clara la distinción de la ley entre la función fiscalizadora y la jurisdiccional. La ley ha conferido la función fiscalizadora y aplicadora de impuestos *exclusivamente* al Servicio de Impuestos Internos, función que se comprende dentro de la función de gobierno y de administración asignada al poder ejecutivo. Distinta es la función jurisdiccional o de revisión de los actos emitidos por el Servicio, que siempre es posterior a la función fiscalizadora, donde la ley las ha conferido tanto a ella misma –por medio de la reposición voluntaria o la revisión de la actuación fiscalizadora- como a los TTA y tribunales superiores –dentro de la instancia de reclamación-.

La convivencia entre una instancia de fiscalización y de revisión resulta saludable y necesaria en un Estado de Derecho, en la medida de que se distingan las funciones de los órganos que cumplen tales funciones. Así, Comadira (2002) enseña que «desde el punto de vista procesal, procedimiento administrativo y procedimiento judicial, no son sino cauces procesales externos de funciones diversas: el primero, dirigido a garantizar la satisfacción con inmediatez del interés público; el segundo, encaminado a lograr la resolución de conflictos entre partes con intereses contrapuestos» (p. 6). La claridad sobre las distintas funciones asignadas a distintos órganos, permite conocer con mayor claridad el alcance de la competencia de los órganos involucrados.

La separación de funciones tiene el objeto, por un lado, de asignar una función propia a cada órgano público, y por otro, de evitar la duplicidad e interferencia de funciones entre diversos órganos públicos –y menos entre órganos de otros poderes del Estado-. Se expresa fundamentalmente en el artículo 5 de la Ley Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado (N.º 18.585) –no obstante ser un principio aplicable al Estado en su conjunto-, al disponer que «los órganos de Administración del Estado deberán cumplir sus cometidos coordinadamente y propender a la unidad de acción, *evitando la duplicación o interferencia de funciones*».

La inobservancia de este principio implicaría consecuencias perniciosas tanto jurídicas como económicas para el Estado y sus ciudadanos. En efecto, dicho fenómeno desvía recursos públicos humanos y económicos, que se destinan a una dilatada función fiscalizadora ejercida por diversos órganos públicos, incluso

correspondientes a diversos poderes. Asimismo, el Estado deja de cumplir su obligación de *celeridad* en sus procedimientos (art. 7 LBPA), cuya lógica es que «las autoridades administrativas impriman al procedimiento la máxima dinámica posible» (Cordero Vega, 2003, pág. 68), para el bien no solo del contribuyente interviniente, sino para el de la sociedad.

Por otro lado, los procedimientos de revisión de los actos terminales objeto de impugnación, a saber, la RAV y la reclamación ante el TTA, parecen identificarse con verdaderas instancias de pleno conocimiento o jurisdicción, más que meros recursos de estricta nulidad⁷. En otras palabras, los órganos revisores no debieran limitar su conocimiento a la estricta legalidad formal del acto reclamado, sino ahondar *in extenso* en los hechos controvertidos, efectuando un nuevo examen del caso.

En este escenario, resulta coherente con la tesis del agotamiento de la prueba en la sede de fiscalización, concebir a las instancias de revisión –sea esta ante el SII como ante el TTA- como aquellas instancias denominadas de «apelación limitada», donde el juez de la nueva instancia solo puede considerar para su examen, los antecedentes que tuvo presente el juez inferior, sin la posibilidad de que las partes puedan aportar otros. Este tipo de instancia, es utilizado en diversos países, y se opone a la de «apelación plena», donde el tribunal puede examinar el caso, con todos los materiales de hecho y probatorios que tuvo presente el tribunal de primera instancia, agregando lo materiales que las partes aporten en la nueva instancia (Palomo, 2010, pág. 491). Según enseña Galán (1981), la «apelación plena» tiene los siguientes inconvenientes -que ciertamente pesan más que sus ventajas-: «[...] a) Trasladar el

⁷En contra, la opinión de Ferrada (2011) y Benavides (2015).

centro de gravedad de la primera a la segunda instancia; b) Al consentir la interposición de demandas, excepciones y medios probatorios nuevos con toda amplitud, se desnaturaliza la función de la segunda instancia, que no es otra, como su propio nombre indica, que examinar por segunda vez lo que ha sido examinado, enjuiciar de nuevo lo que fue enjuiciado anteriormente, y no deducir *ex novo* lo que previamente no ha sido resuelto por un tribunal anterior, ocasionando de esta manera un fraude a las demás partes, al esquema organizativo de los tribunales de justicia y a la ya indicada finalidad de la segunda instancia. Pero además, al permitir que se formulen demandas y excepciones que pudieron haberse alegado en la primera instancia, se convierte a esta en un simple y mero ensayo preliminar de la segunda [...] (pág.6)».

Dado el alcance que de acuerdo a lo dicho deben tener los órganos que conocen las impugnaciones de los actos emitidos por el Servicio, resulta secundario e incluso inapropiado mantener vigente la discusión sobre la competencia del juez tributario, de si es de nulidad o de plena jurisdicción. Ello puesto que el revisor de una impugnación (sea este el mismo SII o el TTA) debe contar con plena jurisdicción, esto es, «conocer de las cuestiones de hecho y de derecho, y fallar la contienda declarando un derecho subjetivo, esto es, una situación jurídica determinada» (Allesch Peñailillo & Obando Camino, 2005, pág. 20), no limitando su competencia a la estricta legalidad formal del acto impugnado, *sino únicamente en cuanto a la prueba aportada en la instancia de auditoría tributaria*. En otras palabras, el órgano jurisdiccional puede conocer ampliamente de la controversia, pero limitado a la prueba aportada en la instancia de

fiscalización (con excepción de la admisión de pruebas que el contribuyente no pudo aportar por razones ajenas a su voluntad).

La comprensión de las instancias de revisión como aquellas de «apelación limitada» implica necesariamente renunciar a la posibilidad de que el proceso sea un medio que siempre lleve a alcanzar la verdad material. Sin embargo, y como ya se explicó anteriormente, el proceso inevitablemente limita y condiciona la búsqueda de tal fin, dado que se confronta con la necesidad de aplicar una pronta administración de justicia, maximizando los recursos públicos. Por lo demás, el efecto preclusivo en análisis, fue provocado por una decisión voluntaria del contribuyente, quien decidió no aportar en el procedimiento de auditoría los antecedentes que acrediten su verdadera situación tributaria.

4.2. Consideraciones sobre la buena fe procesal

Un argumento adicional para confirmar la tesis de la preclusión probatoria en el procedimiento de auditoría tributaria, es la exigencia de buena fe procesal a la que se encuentran sujetos los contribuyentes dentro de proceso el proceso tributario.

El principio de la buena fe (que como todo principio del derecho, constituye una herramienta eficaz en la argumentación jurídica) subyace y modela el ordenamiento jurídico nacional. Como principio, supone un paradigma con el cual se valora la conducta (Guzmán, 2002, pág. 22). Constituye también «un criterio ordenador de las relaciones jurídicas [...] de conformidad con las reglas de conducta socialmente consideradas como dignas de respeto» (Irueta, 2011, pág. 139).

La buena fe procesal considera que el proceso «no es una contienda o lucha entre partes parciales, que “pelean” por lo que creen que les corresponde, y ante un tercero imparcial, sino que ese proceso *es un medio para la búsqueda de la única solución legal, la basada en la verdad objetiva, medio en el que colaboran las partes* (especialmente sus abogados) y el juez; en esa colaboración el juez asume deberes, no frente a las partes, sino para con la sociedad (por ejemplo la prueba de oficio), y las partes asumen *deberes* (no obligaciones), principalmente el de *colaborar con el juez* (el deber de veracidad e integridad)» (Montero, 2001, pág. 337). Para el profesor Picó (2003), la buena fe procesal es «aquella conducta exigible a toda persona, en el marco de un proceso, por ser socialmente admitida como correcta» (p. 67). Para Carretta (2008), la buena fe procesal encuentra una justificación supra legal en las reglas del debido proceso a la luz del artículo 19 n.º 3 inciso quinto de la CPR.

Sea dentro de un procedimiento administrativo o judicial, los intervinientes deben respetar el deber de «completitud», definido como aquel que «atañe a las partes y les impone imperativamente que [...] expongan todos los hechos de los que tienen conocimiento, como también todas las pruebas que digan relación con dichos hechos» (Ruay, 2013, pág. 64). Además, el contribuyente tiene la obligación de actuar cooperativa, lealmente y sin malicia, direccionado en todo momento su conducta al descubrimiento de la verdad de la manera más célere posible. Importante también es la aplicación del deber de colaboración procesal, el cual se funda en la buena fe procesal y precisa un esfuerzo conjunto de las partes para buscar con el juez la justa y pronta solución del litigio (Vallote, 2001).

La importancia de la buena fe procesal es tal, que algunos han planteado la aptitud de relativizar el principio *nemo tenetur edere contra se* (nadie está obligado a irse contra sí mismo), que se encontraría en plena decadencia, según enseñaba Couture (1943) ya por la primera mitad del siglo XX.

El contenido y alcance esbozado de la buena fe procesal, resulta idóneo para delimitar el derecho -mal entendido como absoluto- de los intervinientes en un proceso, dando origen a normas axiológicas con efectos sancionatorios, como la imposibilidad de aportar prueba conscientemente omitida en sede administrativa. Esta conclusión resulta ajustada a derecho e innovadora, y se corresponde con aquella concepción contemporánea de la ciencia jurídica, basada en la «solución justa aquí y ahora», que se orienta hacia la gran aporía fundamental, que encuentra su formulación en la pregunta por el ordenamiento justo y conduce, cabalmente, a entender el Derecho positivo, en su función de respuesta, como una parte integrante de la búsqueda del derecho (Viehweh, 1963).

Como puede apreciarse, el proceso contiene un fuerte cariz axiológico, que impone deberes conductuales a los intervinientes en orden a alcanzar una solución a un conflicto, en este caso, desde la etapa administrativa frente al Servicio. Para el cumplimiento de este deber, es innegable el rol del juez, «quien está llamado a ejercer de oficio o a requerimiento de parte una función fiscalizadora del cumplimiento de los deberes» (Carretta, 2008, pág. 112). De esta manera se entiende que el contribuyente, al tener la obligación de declarar y determinar sus impuestos, también tenga la obligación de acreditar su situación tributaria en la instancia pertinente, que como se dijo, es la de auditoría tributaria.

Finalmente, y según se comentó anteriormente, quedará asignado al órgano jurisdiccional (RAV y TTA) la tarea de valorar si aquellos antecedentes que el Servicio no solicitó específicamente en una fiscalización, igualmente debieron haber sido acompañados por el contribuyente. No es posible simplemente acoger la admisibilidad de pruebas sin la consideración de que el contribuyente tiene la obligación legal de acreditar de la manera más completa su situación tributaria dentro del procedimiento de auditoría tributaria; y quién más que el mismo contribuyente conoce su negocio y las operaciones objeto de fiscalización.

4.3. Alcance de la norma prohibitiva del artículo 132 inciso 11 del Código Tributario

La inadmisibilidad probatoria que en esta obra se propone para todas las instancias de revisión, no arriesga su validez frente a la norma contenida en el inciso 11 del artículo 132 del Código Tributario, que parecería *a contrario sensu* autorizar la incorporación de pruebas no solicitadas en forma detallada y específica en una citación.

Previo a la búsqueda a una solución al supuesto señalado, es importante tener presente que las normas de interpretación de la ley contenidas en los artículos 19 y siguientes del Código Civil, no son normas que deben seguir una jerarquía predeterminada y estricta, sino que deben ser conjugadas armónicamente por el intérprete.

En efecto, el artículo 19 citado dispone de dos incisos que tratan asuntos distintos. El inciso primero dispone que «cuando el sentido de la ley es claro, no se

desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu». Esta norma no impone el respeto irrestricto al tenor literal de una ley, sino que, al contrario, impone primero el conocimiento del sentido de la misma, para luego disponer de su tenor literal en concordancia con tal sentido, entendido este como su razón, justificación y espíritu. En consecuencia, es el sentido de una ley el rector del sentido de las palabras que expresen, y no lo inverso. De hecho el mismo jurista Luis Claro Solar enfatizaba en su época que «es una falsa idea de la interpretación creer que no es necesario recurrir a ella sino cuando las leyes son oscuras e insuficientes» (2013, pág. 116). El segundo inciso, por su parte, autoriza a «interpretar una expresión oscura de la ley, recurriendo) a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma, o en la historia fidedigna de su establecimiento». Esta situación es distinta de la contemplada en el primer inciso, dado que su supuesto es la existencia de expresiones oscuras dentro de una ley, que puede componerse de una o más palabras. Entonces, el sentido de una ley es distinto del sentido de una expresión de la ley, pues esta podría no contener expresiones oscuras al ser claro el sentido de sus palabras, pero sin embargo carecer de claridad en relación con su justificación o sentido. Ahora bien, aun cuando parezca clara la distinción, justamente a partir del pensamiento de Claro Solar el Derecho chileno ha mantenido el error de confundir ambos incisos, cuando el mismo afirmó que «solo se consulte su intención o espíritu para interpretar una expresión *oscura* de la ley» (2013, pág. 116), lo cual es incorrecto, pues como se ha argumentado antes, una ley puede poseer expresiones claras, no obstante ser oscura en su sentido, razón o justificación. Baste esta disquisición para fundamentar las razones para que en esta obra se elabore un remedio a la contradicción aparente entre

lo dispuesto en el artículo 132 inciso 11 del Código Tributario, y el sentido y razón del procedimiento de auditoría tributaria, y en general del proceso tributario.

De acuerdo a lo antedicho, el sentido correcto que se propone en esta obra al alcance de la norma de admisibilidad probatoria del artículo 132 inciso 11 del Código Tributario, es que el supuesto que contempla, implica la inadmisibilidad probatoria por disposición *expresa* o *calificada* de la ley; mientras que en los demás casos -como sucede cuando no se haya efectuado una citación, o bien en esta se hayan solicitado antecedentes en términos generales, e incluso cuando pretendan aportarse en la etapa de revisión administrativa (RAF o RAV)-, la prohibición resulta de la aplicación de la preclusión, la cual surge de la comprensión de la función del procedimiento de auditoría, del tenor de las normas que regulan el requerimiento y la citación, que dan cuenta de la existencia de una obligación del contribuyente de aportar en este los antecedentes que acrediten su situación tributaria.

En efecto, la norma impeditiva citada constituye una sanción a la mala fe del contribuyente, como bien señalan Ugalde y García (2011, pág. 220), la cual no debiera implicar una eximente en el caso de que el Servicio no haya detallado pruebas en la citación, pues el contribuyente siempre ha tenido la obligación de aportar las pruebas en la instancia de auditoría.

De hecho, la aplicación de la preclusión implica entender entonces que la regla general sea que el contribuyente no pueda aportar pruebas en las instancias posteriores, de manera que la norma de inadmisibilidad contenida en el artículo 132 inciso 11 del Código Tributario bajo análisis simplemente reitera dicha regla, y no constituye excepción alguna que impida aplicar tal forma analógica de interpretación.

Asimismo, implica un argumento *a fortiori*, pues según se explicó, esta detenta razones suficientes para aplicar la misma disposición de inadmisibilidad a los casos no contemplados en ella, y en materia de normas prohibitivas, «la que prohíbe lo que es menos se entiende que prohíbe lo que es más» (Claro Solar, 2013, pág. 119). Finalmente, esta interpretación no infringe la norma contenida en el artículo 23 del Código Civil que prohíbe ampliar lo favorable o restringir lo odioso de una disposición.

El mismo criterio debe ser aplicado a la norma del artículo 21 del Código Tributario, al disponer que la anulación o modificación de una liquidación, puede desvirtuarse con pruebas suficientes, en conformidad con las normas que rigen el proceso de reclamo tributario llevado ante el TTA. De acuerdo a lo formulado en esta obra, las instancias de revisión deben ser concebidas de apelación limitada, y tal conclusión está en conformidad con las normas que rigen los procesos de impugnación, y representa entonces una norma concreta que regula dicha instancia de revisión. Por lo tanto, su inadmisibilidad no confronta el sentido de la norma contenida en el artículo 21, que a mayor abundamiento, es una mera norma de reenvío.

Finalmente, y por las razones indicadas anteriormente, la inadmisibilidad probatoria analizada tampoco se condice con el derecho que tienen los recurrentes de aportar pruebas, como bien lo concede el Título II del Libro Tercero del Código Tributario. En efecto, dentro de las instancias de impugnación, los contribuyentes pueden presentar todo tipo de pruebas, pero excluyendo aquellas de que disponía y no aportó en el procedimiento de auditoría tributaria.

5. CONCLUSIONES

La obligación tributaria tiene como objeto que los contribuyentes aporten al Fisco una parte de sus rentas. Para tal objeto, el Servicio de Impuestos Internos tiene por ley una función determinada, consistente en fiscalizar su cumplimiento y, si correspondiere, determinar las obligaciones tributarias. Para el cumplimiento de esta función pública, el Servicio cuenta con el procedimiento de auditoría tributaria o de fiscalización, instancia donde surge una relación procesal entre el Servicio y el contribuyente, y en la cual se garantizan diversas garantías a los contribuyentes, como de contradictoriedad, debido proceso, plazos racionales, juridicidad y fundamentación de los actos terminales. Tanto es así, que el contribuyente cuenta incluso con dos instancias para objetar tales actos (tres, por no mencionar que la apelación constituye sin duda una instancia), a saber, la reposición administrativa voluntaria y la reclamación.

Se ha argumentado en esta obra que el procedimiento de auditoría tributaria es el instrumento idóneo para que el Servicio cumpla cabalmente su función. Sin embargo, para que ello realmente sea así, este procedimiento necesariamente debe ser concebido no como aquel que simplemente otorga al contribuyente el derecho a comparecer y acreditar su situación tributaria, sino además que *lo obliga* a hacerlo. Soslayar esto último –como se ha hecho hasta ahora- implica impedir que el Servicio cumpla su función, incluso asignándosela ilegalmente a otros órganos del Estado, con el consecuente derroche de recursos públicos y de tiempo.

Bajo esta perspectiva, la decisión del contribuyente de no comparecer o de no aportar antecedentes en este procedimiento, implica, por un lado, una autorización de aquel para que el Servicio determine legalmente las obligaciones tributarias con los antecedentes con que cuente, consolidando de manera definitiva las obligaciones tributarias de los contribuyentes; pero además, implica una *renuncia* de su derecho de aportar pruebas sobre las obligaciones tributarias ya consolidadas por el Servicio, en las instancias de impugnación subsecuentes. Tales consecuencias resultan de la aplicación de la figura de la *preclusión*.

La preclusión constituye una institución reconocida en el ordenamiento jurídico nacional, y aplicable a la regulación tributaria. Su fin es contribuir a la justicia del proceso, permitiendo que un determinado procedimiento realmente contribuya a satisfacer una determinada función pública, no solo referida a la administración de justicia, sino que incluso aplicable a las funciones de los diversos órganos de administración del Estado, entre las cuales se encuentra las asignadas al Servicio.

De acuerdo a esta nueva concepción del procedimiento de auditoría como instrumento para fiscalizar y determinar las obligaciones tributarias, es posible a su vez determinar correctamente la función de los órganos de revisión de los actos que el Servicio emite al final del mismo. De esta manera, si bien tales órganos poseen la competencia denominada de «plena jurisdicción», esta se limitará a la prueba aportada en la etapa de fiscalización, pues tales instancias de impugnación deben encuadrarse en las denominadas de «apelación limitada». Inclusive, estas instancias pueden interpretar que la decisión voluntaria del contribuyente de no aportar pruebas en la

instancia de fiscalización, constituyen conductas contrarias a la buena fe procesal, según se explicó.

Los órganos jurisdiccionales tendrán la obligación de limitar la incorporación de pruebas en sus respectivas instancias, analizando caso a caso qué pruebas debieron ser presentadas dentro del procedimiento de auditoría tributaria, bajo un criterio que considere la calidad del contribuyente y el conocimiento del acto o contrato objeto de fiscalización. De acuerdo a este criterio, incluso resulta admisible que el juez o resolutor deniegue la incorporación de pruebas que no fueron solicitadas en forma determinada y específicamente en la instancia de fiscalización, pero que no obstante debieron acompañarse, en atención a los criterios mencionados.

En consonancia con lo anterior, es posible concebir un correcto sentido y alcance de las normas probatorias contenidas en los artículos 21 y 132 inciso 11 del Código Tributario, cuya interpretación literal impedía hasta ahora adecuarse al objeto del procedimiento tributario, y las demás instancias jurisdiccionales. De esta manera, el artículo 132 inciso 11 contemplaría una causal de inadmisibilidad *expresa* o *calificada*, mientras que las otras causales de inadmisibilidad se fundamentan en la figura de la *preclusión*.

6. BIBLIOGRAFÍA

- Allesch Peñailillo, J., & Obando Camino, I. (2005). El Amparo del Derecho de Acceso a la Información. *Ius et Praxis*, 19.
- Aróstica, I. (1986). La motivación de los actos administrativos en el Derecho Chileno. *Revista de Derecho UCV*, X, 505.
- Benabentos, O. (2009). *Sistema Procesal: Garantía de la Libertad*. Buenos Aires: Rubinzal Culzoni Editores.
- Benavides, Á. (2015). La procedencia de la nueva auditoría en el procedimiento general de reclamaciones. *Revista de Estudios Tributarios*, 289-317.
- Carretta, F. (2008). Deberes procesales de las partes en el proceso civil chileno: referencia a la buena fe procesal y al deber de coherencia. *Revista de Derecho*, XXI(1), 101-127.
- Chiovenda, G. (1936). *Instituciones de Derecho Procesal Civil* (Vol. III). (G. Orbaneja, Trad.) Madrid: Revista de Derecho Privado.
- civiles, O. y. (2014). *Universidad de Valencia*. Obtenido de Universidad de Valencia: <http://www.uv.es/coloquio/coloquio/comunicaciones/cp10garm.pdf>
- Claro Solar, L. (2013). *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado* (Vol. I). Santiago: Jurídica.
- Comadira, J. (2002). *Procedimientos Administrativos*. Buenos Aires: La Ley.
- Cordero Vega, L. (2003). *El procedimiento administrativo*. Santiago: Lexis Nexis.
- Corral Talciani, H. (2008). *Cómo hacer una tesis en derecho : curso de metodología de la investigación jurídica*. Santiago: Jurídica.
- Couture, E. (1943). Sobre el precepto nemo tenetur edere contra se. *Revista de Derecho procesal*, 53-71.
- Couture, E. (1958). *Fundamentos de Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Depalma.
- Couture, E. (1958). *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Roque Depalma.
- De la Oliva Santos, A., Díez-Picazo Giménez, I., Vegas Torres, J., & Banacloche Palao, J. (2001). *Derecho Procesal. Introducción* (2ª edición ed.). Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces.
- Ferrada, J. (2007). Las potestades y privilegios de la administración pública en el régimen administrativo chileno. *Revista de Derecho*, 76.
- Ferrada, J. C. (2011). Los procesos administrativos en el Derecho chileno. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, 251-277.
- Galan, P. (1981). *La prueba en segunda instancia*. Recuperado el junio de 2016, de Ministerio de Justicia España: <http://www.mjusticia.gob.es/cs/Satellite/Portal/>
- Gandulfo, E. (2009). Sobre preclusiones procesales en el derecho chileno en tiempo de reformas. Ensayo de una teoría general desde un enfoque valorativo jurídico. *Ius et Praxis*, 121-189.
- Grampert, M. (2002). *Tax Audit*. Recuperado el junio de 2016, de <http://www.worldbank.org>.
- Guzmán, A. (2002). La buena fe en el Código Civil de Chile. *Revista Chilena de Derecho*, 11-23.

- Hutchinson, T. (1998). De la prueba en el procedimiento administrativo. En *Procedimiento Administrativo* (pág. 379). Buenos Aires: Ciencias de la Administración.
- Irureta, P. (2011). Vigencia del principio de la buena fe en el derecho. *Revista Ius et Praxis*, 133-188.
- Liebman, E. (1980). *Manual de Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: EJEA.
- Maier, J. (1989). *Derecho procesal penal argentino*. Buenos Aires: Hamurabi.
- Massone, P. (1979). *Principios de derecho tributario*. Santiago : Edeval.
- Massone, P. (2010). *Tribunales y procedimientos tributarios* (3.ª edición ed.). 2010: Legal Publishing.
- Montero, J. (2001). *Los principios políticos de la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil. Los poderes del juez y la oralidad*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Muñoz, F. (2015). Estándares conceptuales y cargas procesales en el litigio antidiscriminación. Análisis crítico de la jurisprudencia sobre Ley Zamudio entre 2012 y 2015. *Revista de Derecho*, 158.
- Palomo, D. (2010). Apelación, doble instancia y proceso civil oral. A propósito de la reforma en trámite. *Estudios Constitucionales*, 465-524.
- Picó, J. (2003). *El principio de la buena fe procesal*. Barcelona: Bosch.
- Rosenberg, L. (2002). *La carga de la prueba*. Editorial B de F.
- Ruay, F. (2013). Análisis crítico sobre la inclusión del principio de buena fe procesal en el proyecto de código procesal civil chileno. *Revista chilena de Derecho y Ciencia Política*, 4(3), 53-82.
- Sánchez, J. (1996). *Teoría y práctica de la auditoría*. Madrid: CDN.
- Silva Cimma, E. (1992). *Derecho administrativo chileno y comparado* (4ª Edición ed.). Santiago: Jurídica.
- Silva Cimma, E. (2001). *Derecho Administrativo Chileno y Comparado. Acos contratos y bienes*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- Stoehrel, C. (2010). *De las disposiciones comunes a todo procedimiento y de los incidentes*. Santiago: Jurídica.
- Ugalde, R., & García, J. (2011). *Tribunales Tributarios y Aduaneros*. Santiago: Legal Publishing.
- Vallines García, E. (2004). *La preclusión en el proceso civil*. Madrid: Civitas.
- Vallote, D. (2001). Abuso del proceso por las partes, presupuestos generales. *XXI Congreso Nacional de Derecho Procesal. I*, págs. 267-285. San Juan: Universidad Católica de Cuyo.
- Vergara Blanco, A. (1991). Control Judicial de la Motivación de los actos administrativos. *Temas de Derecho*, 6(2).
- Viehweh, T. (1963). *Tópica y Jurisprudencia*. (L. D.-P. León, Trad.) Madrid: Taurus.
- Zurita, M. (2013). *El acto administrativo tributario*. Santiago: Libromar.

Leyes:

Constitución Política de la República, Chile. Publicado el 22/09/2005.

Decreto Ley N.º 830 de 1974, sobre Código Tributario, Chile. Publicado el 27/12/1974. Última versión 05/09/2016.

Decreto Ley N.º 824 de 1974, aprueba texto que indica de la Ley sobre impuesto a la renta, Chile. Publicada el 27/12/1974. Última versión 05/09/2016.

Ley N.º 19.880, establece base de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado, Chile. Publicada el 29/06/2003. Última versión 05/09/2016.

Ley N.º 18.575, orgánica constitucional de bases generales de la administración del Estado, Chile. Publicada el 17/11/2001. Última versión 05/09/2016.

Decreto con Fuerza de Ley N.º 7 de 1980, Orgánica del SII y adecúa disposiciones legales que señala, Chile. Publicada el 15/10/1980. Última versión 05/09/2016.

Ley N.º 20.322 de 2009, que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera, Chile. Publicada el 27/01/2009. Última versión 05/09/2016.

Ley N.º 1552 de 1902, sobre Código de Procedimiento Civil, Chile. Publicada el 30/08/1902. Última versión 05/09/2016.

7. VITA

Eduardo Iribarra Sobarzo, abogado, Magíster en Tributación y Diploma en Planificación Tributaria en la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile; Doctorando en Derecho en la Universidad de los Andes, Chile.

Abogado de la Subdirección Normativa del Servicio de Impuestos Internos.

Profesor de Derecho en la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, Universidad Adolfo Ibáñez, y Servicio de Impuestos Internos.

Publicaciones:

- *Planificación tributaria sucesoria mediante utilización de fundaciones*, Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, Facultad de Economía y Negocios, Revista N° 10, año 2014.
- *Análisis sobre el Fallo Tributario de Coca Cola Embonor contra el Servicio de Impuestos Internos*, Revista Actualidad Jurídica, Universidad del Desarrollo, Revista N° 30, año 2014.
- *La equidad tributaria en el comercio digital según la OCDE, y sus desafíos para la recaudación fiscal*, Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, Facultad de Economía y Negocios, Revista N° 13, año 2016.