

## JURISDICCION CONTENCIOSA EN MATERIA TRIBUTARIA

Por: Carlos Ramirez Angeli.  
Profesor del Departamento  
de Derecho Económico.

Constituye un hecho notorio que en los últimos años se han manifestado de un modo reiterado opiniones adversas al sistema impositivo, a la jurisdicción y al procedimiento tributario de sanciones establecido en el Código del ramo.

Sin duda que la causa de las críticas se encuentra en un sentimiento ciudadano que considera excesivamente complejo el sistema tributario, que estima para el caso de controversia una virtual inexistencia del "debido proceso" y, en las sanciones, una orientación a la vez represiva e intimidatoria llevada a tal punto que puede considerarse agotada la indudable finalidad preventiva de la pena prevista por el legislador.

Contribuye a lo expuesto una tendencia creciente a tecnificar excesivamente la legislación tributaria y a limitar el principio de libertad contable, principio por el cual sólo se exige a los contribuyentes ajustar los sistemas de contabilidad a prácticas contables adecuadas que reflejen claramente el movimiento y resultado de los negocios, esto es, a un sistema contable generalmente reconocido (Art. 16 del Código Tributario). Actualmente no tan sólo se exigen libros especiales para fines tributarios, sino que en ellos deben registrarse cuentas especiales cuya naturaleza y clasificación deter

mina la propia ley, llegándose a disponer los asientos contables mediante los cargos y abonos por efectuarse adeudando y acreditando dichas cuentas (art. 60 del D.L. 825, y art. 41, N° 12 del D.L. 824). La última reforma tributaria incrementa la tendencia expuesta (Ley 18.293, de 31.1.84).

Si bien no es posible aspirar por ahora a una drástica simplificación del sistema impositivo, lo anterior obliga al menos a replantear la necesidad de ajustar las normas pertinentes del Código Tributario a la disposición constitucional que impone al legislador "establecer siempre las garantías de un racional y justo procedimiento" (art. 19, N°3, inciso 5° de la Constitución Política de 1980), y a intentar soluciones en el campo de los sustitutos infraccionales por medio de la fiscalización indirecta de carácter preventivo.

En caso contrario, la creciente complejidad del sistema tributario y su permanente modificación, determinará indefectiblemente que el contribuyente se considere obligado por numerosas disposiciones legales que le son ininteligibles, que requieren de un Código, después un Reglamento, y finalmente, innumerables circulares, resoluciones e instrucciones dispersas, para determinar el monto del tributo, las cuales ni aisladamente ni en su conjunto traducen de manera eficiente la carga con que debe contribuir. El resultado lógico es la falta de seguridad y certidumbre en el fiel cumplimiento de la obligación tributaria, considerándose injustamente expuesto en la acción del Servicio fiscalizador y carente de protección por el órgano jurisdiccional ejercido por el mismo Servicio. La consecuencia final es la ausencia del sentimiento de culpabilidad en la transgresión de la norma tributaria.

Corregir estas anomalías implica agotar los sustitutos infraccionales o penales mediante el establecimiento de instancias de fiscalización indirecta de índole preventiva que restituya al contribuyente la seguridad y certidumbre en el recto cumplimiento de las obligaciones tributarias y la separación de la función fiscalizadora de naturaleza administrativa respecto de la función judicial a cargo del mismo servicio fiscalizador, encomendándola a una jurisdicción especial que se deberá crear, encargada de garantizar el racional y justo procedimiento en materias de gran especialización.

En nuestra opinión, para que prospere en un plazo breve una proposición modificatoria de esta naturaleza debe ajustarse a un diagnóstico real de las deficiencias que se pretenden solucionar; debe contener soluciones posibles o relativamente simples en su implementación, contemplando grados o etapas posteriores para las materias más complejas, y debe respetar nuestra tradición jurídica en la solución de problemas similares.

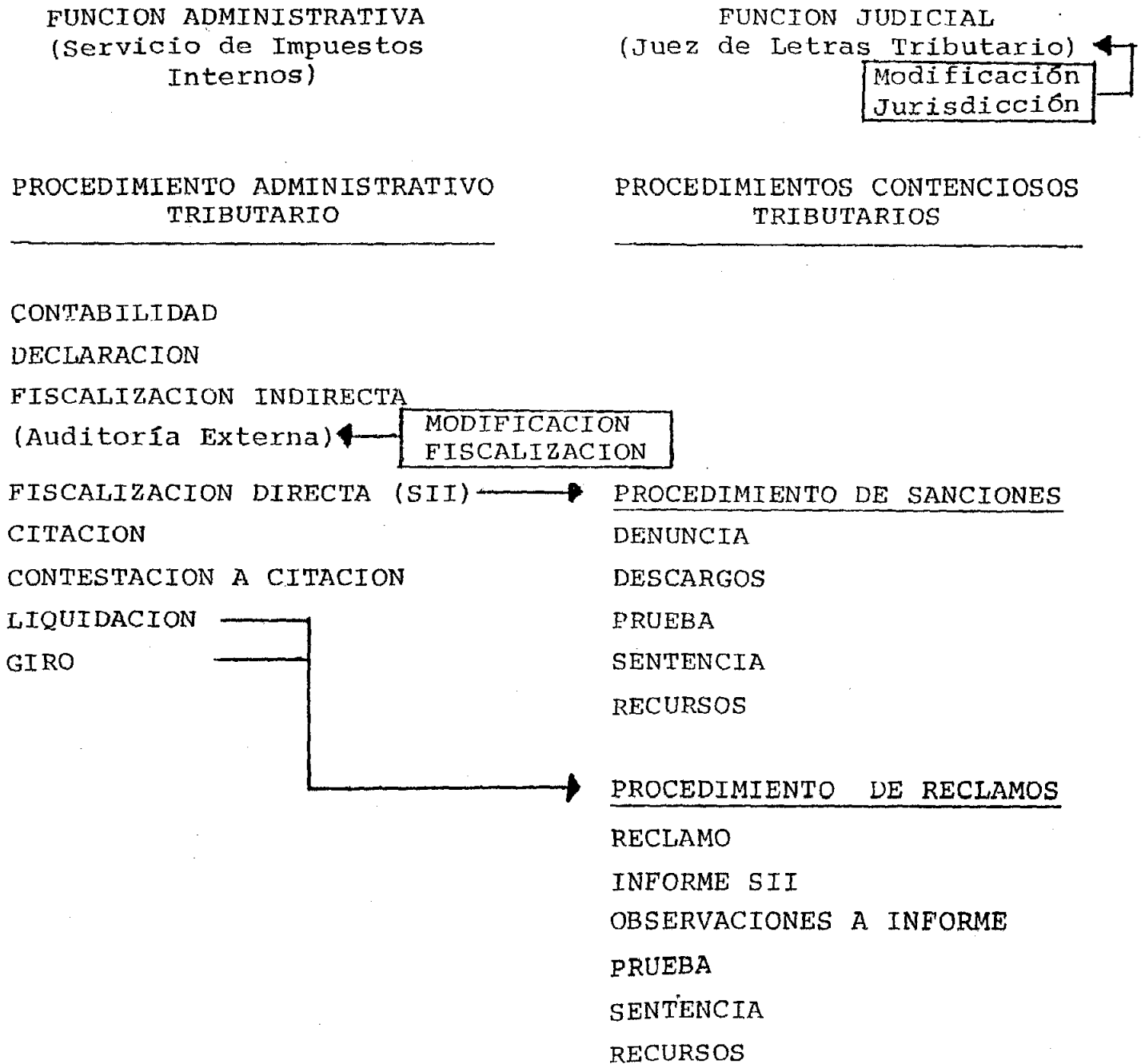
Desde luego, como se ha expresado, el diagnóstico de las deficiencias que se pretenden solucionar resulta casi innecesario, pues además de corresponder a sentimientos ciudadanos generalizados, la creación de un órgano jurisdiccional especial ha sido impulsada por el actual Director del Servicio de Impuestos Internos al auspiciar la organización de Tribunales Tributarios Especiales. En materia de fiscalización, como parte del Procedimiento Administrativo Tributario establecido en el Libro I del Código del ramo, también la autoridad máxima de dicho Servicio ha señalado la necesidad de acentuar la fiscalización preventiva.

En cuanto a las soluciones posibles, ellas deberían contener en una primera etapa sólo las normas que permitan establecer los Tribunales Tributarios, transfiriéndole a estos las funciones actualmente radicadas en el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos como tribunal de primera instancia, modificándose principalmente el artículo 115 del Código, armonizando las restantes disposiciones y estableciendo la organización y composición de los Juzgados de Letras Tributarios en un reducido número de artículos que se adicionen al Código. Cabe destacar la necesidad de incorporar al Tribunal la actuación de un Fiscal Tributario, especialista en materias contables tributarias, que auxilie al Juez mediante los informes pertinentes en cada proceso y en las oportunidades que se le requiera. Además, deben introducirse las normas que permitan inicialmente rectificar la orientación sancionatoria de nuestra legislación en favor de una fiscalización preventiva general, que por razones de imposibilidad material del Servicio fiscalizador como por la naturaleza propia de su carácter preventivo, deberá ejercerse por la vía de la fiscalización indirecta de Auditores Tributarios Externos, dotados reglamentariamente de la independencia indispensable en su labor profesional y sujetas a la responsabilidad consiguiente. Inicialmente la fiscalización indirecta debería limitarse a determinados niveles de contribuyentes en impuestos de declaración mensual y anual, certificándose como justificadas dichas declaraciones, y facultándose al Director del Servicio de Impuestos Internos para hacerla extensiva a un mayor número de contribuyentes hasta su exigencia general; todo lo cual se materializaría en un reducido número de modificaciones que comprenderían a los artículos 20, 35, 100 y 111 del Código Tributario.

La tradición jurídica nacional ha resuelto problemas de jurisdicción especial en el caso de materias laborales, de menores y de policía local, entre otras, mediante la creación de la Judicatura del Trabajo (temporalmente suprimida y actualmente en vías de restablecerse), la Judicatura de Menores y los Juzgados de Policía Local, respectivamente. La creación y organización de estos Tribunales Especiales, en todos los casos, se llevó a efecto mediante un número reducido de normas a las cuales seguiremos en la proposición modificatoria

que enunciamos más adelante. Del mismo modo, la Ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas, y su Reglamento, estructuran la Auditoría Externa obligatoria, representando la orientación jurídica nacional en materia de fiscalización indirecta.

La expresión gráfica de las proposiciones modificatorias permiten apreciar su alcance.



Las proposiciones modificatorias que formulamos a continuación, separadas en modificaciones relativas a la creación de tribunales tributarios y modificaciones relativas a la fiscalización indirecta, constituyen un enfoque preliminar en lo que estimamos normas básicas o sustantivas que permiten apreciar el ámbito legislativo de dichas proposiciones, pero que deberá comprender además las modificaciones necesarias para la armonización y adecuación del actual texto del Código Tributario con las que se enuncian.

I.- MODIFICACIONES RELATIVAS A LA CREACION DE TRIBUNALES TRIBUTARIOS.

a) Sustitución de los artículos 115 y 116 del Código Tributario, por lo siguientes:

Artículo 115. El conocimiento de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes, de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias y la facultad de hacer cumplir las resoluciones que recaigan en ellas, corresponderá a los Juzgados de Letras Tributarios.

Estos tribunales formarán parte del Poder Judicial y se registrarán en todo por las disposiciones relativas a los Juzgados de Letras de Mayor Cuantía establecidas en el Código Orgánico de Tribunales y leyes que lo complementen.

Artículo 116. Habrá en la República diecinueve Juzgados de Letras Tributarios que tendrán su asiento en las ciudades de Arica, Iquique, Antofagasta, Copiapó, La Serena, Valparaíso, Rancagua, Talca, Chillán, Concepción, Temuco, Valdivia, Puerto Montt, Coyhaique, Punta Arenas y cuatro en la ciudad de Santiago.

El territorio jurisdiccional de los Juzgados de Letras Tributarios será el de las Cortes de Apelaciones respectivas, de conformidad al artículo 55 del Código Orgánico de Tribunales.

Un Juzgado con asiento en la ciudad de Santiago tendrá como territorio jurisdiccional el correspondiente a la Corte de Presidente Aguirre Cerda, y los tres restantes al de la Corte de Santiago.

La Corte de Apelaciones de Santiago determinará anualmente las normas que regirán para la distribución de las causas en los juzgados a que se refiere el inciso anterior.

b) Artículos nuevos que se introducen al Código Tributario:

Artículo... Para poder ser Juez de Letras Tributario será necesario tener las calidades requeridas para el desempeño de las funciones de Juez de Letras y comprobar experiencia y especial conocimiento de la legislación tributaria.

Artículo... Cada Juzgado de Letras Tributario tendrá un Fiscal Tributario, que deberá estar en posesión del título de Contador Auditor, quien obrará como auxiliar del juez, debiendo examinar cada proceso y exponer las conclusiones que crea procedentes, antes de la sentencia, y en las oportunidades que se le requiera.

Artículo... En cada Juzgado de Letras Tributarios habrá un Secretario, que, en el carácter de ministro de fe, autorizará las providencias, despachos y actos emanados del juez y custodiará los expedientes y todos los documentos que se presentan al tribunal.

Artículo... El Juez de Letras Tributario, el Fiscal Tributario y el Secretario del Tribunal, serán nombrados por el Presidente de la República, a propuesta en terna de la Corte de Apelaciones respectiva. Para la formación de estas ternas se abrirá concurso, al cual deberán presentar los interesados sus títulos y acreditar sus calidades y conocimientos.

Artículo... Cuando el Juez de Letras Tributarios faltare por cualquier causa o no pudiere conocer de determinado juicio, será subrogado por el Secretario. En caso que la ausencia excediere de quince días, la Corte de Apelaciones respectiva formará terna para el nombramiento del suplente.

Si el Secretario del tribunal se ausentare, estuviere inhabilitado o se encontrase reemplazando al Juez, será subrogado por el Oficial Primero del Juzgado.

c) Modificación del artículo 162 inciso 5, del Código Tributario:

Artículo 162. Inciso 5to.: Será competente para conocer de los juicios por delitos tributarios sancionados con pena corporal, el JUEZ DE LETRAS TRIBUTARIO de cualquiera de los domicilios del infractor.

## II.- MODIFICACIONES RELATIVAS A LA FISCALIZACION INDIRECTA.

Artículo 35. Junto con sus declaraciones, los contribuyentes sujetos a la obligación de llevar contabilidad presentarán los balances y copia de los inventarios con la firma de un contador, salvo que el servicio determine su presentación posterior o con ocasión de su labor fiscalizadora. Las declaraciones anuales de impuestos deberán

ser suscritas por un auditor tributario externo que certifique como justificado el monto de la renta declarada y las partidas anotadas en la contabilidad, debiendo éste conservar copia de los inventarios, detalle de la cuenta de pérdidas y ganancias y de la determinación de la renta imponible y copia de la declaración anuales y mensuales con constancia de la fecha de presentación para la oportunidad de fiscalización en que el servicio la exija.

Del mismo modo, las declaraciones mensuales de impuestos deberán ser suscritas por un auditor tributario externo que certifique como justificadas las bases imponibles, y pagos provisionales determinados, impuestos, créditos fiscales y sus remanentes y débitos fiscales, conservando éste copia de los antecedentes respectivos. Esta certificación se efectuará en la declaración del período siguiente indicándose que corresponde a la declaración anterior.

El Reglamento de Auditores Tributarios Externos establecerá los requisitos, calidades y conocimientos necesarios para su nombramiento y desempeño. El Director del Servicio de I.I.

determinará los contribuyentes afectos inicialmente a certificación de sus declaraciones, según sea el monto de su capital, y podrá reducir dicho monto hasta la aplicación general de la exigencia de certificación por un Auditor Tributario Externo.

Artículo 20. Queda prohibido a los contadores proceder a la confección de balances que deban presentarse al Servicio, extrayendo los datos de simples borradores y firmarlos sin cerrar al mismo tiempo el libro de inventarios y balances.

De igual modo, los auditores tributarios externos no podrán certificar las declaraciones de impuestos sin dejar constancia en cada uno de los registros contables respectivos de los saldos de las cuentas examinadas.

Artículo 100. El contador que al confeccionar o firmar un balance o que como encargado de la contabilidad de un contribuyente incurriere en falsedad o actos dolosos, será sancionado con multa de una a diez unidades tributarias anuales y podrá ser castigado con presidio menor en sus grados medio a máximo, según la gravedad de la infracción, a menos que le correspondiere una pena mayor como copartícipe del delito del contribuyente, en cuyo caso se aplicará esta última. Además se oficiará al Colegio de Contadores para los efectos de las sanciones que procedan,

Con igual pena será sancionado el auditor tributario externo que incurriere en falsedad o actos dolosos en el ejercicio de sus funciones o certificare las declaraciones de impuestos sin encontrarse estas debidamente justificadas. Además, se oficiará al colegio de Contadores Auditores Universitarios de Chile A.G. para los efectos de las sanciones que procedan.

El conocimiento de estas infracciones corresponderá al Juez de Letras Tributario respectivo.

Artículo 111. En los procesos criminales generados por infracción a las normas tributarias, la circunstancia de que el hecho punible no haya acarreado perjuicio a interés fiscal, como también la de haberse pagado el impuesto debido, sus intereses y sanciones pecuniarias, serán causales atenuantes de responsabilidad penal.

Constituirá circunstancia agravante de responsabilidad penal que el delincuente haya utilizado, para la comisión del hecho punible, asesoría tributaria, documentación falsa, fraudulenta o adulterada, o se haya concertado con otros para realizarlo.

Igualmente constituirá circunstancia agravante de responsabilidad penal que el delincuente, teniendo la calidad de productor, no haya emitido facturas, facilitando de este modo la evasión tributaria de otros contribuyentes.

El auditor tributario externo que en el desempeño de sus funciones constatare una diferencia en el impuesto determinado deberá presentar de oficio la declaración rectificatoria que proceda. En el caso de constatar una infracción tributaria deberá denunciar el hecho al Juez de Letras Tributario respectivo, acompañando los antecedentes que pudieren hacer excusable la acción u omisión en que hubiere incurrido el contribuyente, para la remisión, rebaja o suspensión de la sanción que proceda según el artículo 106.