

LA COSA JUZGADA EN MATERIA TRIBUTARIA

ABEL BERNABÉ HIDALGO VEGA¹

RESUMEN

Desde la perspectiva procesal tributaria, los alcances de una resolución judicial pueden abarcar situaciones no reclamadas originalmente por el contribuyente. En efecto, con el objeto de evitar la proliferación de liquidaciones de impuestos y de reclamos tributarios innecesarios, el legislador estableció desde 1968 una presunción en el inc. final del art. 134 del CT. Lo anterior, es el reconocimiento que se le otorga a la excepción de cosa juzgada en el ordenamiento jurídico tributario. Aquello produce que, por el sólo ministerio de la ley, se entienden reclamadas las liquidaciones futuras que versen sobre los mismos impuestos, cuyo origen provenga de hechos gravados de idéntica naturaleza de aquel que dio origen a los tributos objeto de la reclamación primitiva y que se devenguen durante el curso de la causa.

PALABRAS CLAVES: cosa juzgada, reclamación, reclamo tributario, presunción, excepción perentoria, contencioso administrativo.

INTRODUCCIÓN

El CT no utiliza en ninguno de sus pasajes la nomenclatura “cosa juzgada”. Es decir, en su articulado no hace referencia literal a la fuerza, autoridad, efecto, acción o excepción de cosa juzgada. Sin embargo, lo anterior no implica que el legislador tributario haya olvidado por completo a esta institución dentro del Código del ramo, ya que, por un lado, existe una remisión explícita entregada por el art. 148 del CT al Libro I sobre Disposiciones Comunes a Todo Procedimiento del CPC. Y, por otro lado, el art. 134 del CT, efectúa un especial reconocimiento a la excepción de cosa juzgada en materia tributaria.

En este sentido, una lectura a *contrario sensu* del inc. 1° del art. 134 del CT establece una limitación para el SII. En base a la cual éste queda inhibido legalmente

¹ Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. Magíster en Derecho Tributario, Universidad de Chile. Profesor Ayudante Ad-honorem en las cátedras de Derecho Tributario y Clínica Tributaria, Facultad de Derecho, Universidad de Chile. Asociado en Cabello y Cía. Abogados Tributarios. Miembro del Instituto Chileno de Derecho Tributario.

de su facultad de seguir liquidando los mismos impuestos en la medida que el TTA haya acogido la reclamación tributaria original, dejando sin efecto, en consecuencia, la liquidación primitiva.

Por otro lado, el inc. 2° del art. 134 del CT reconoce el derecho a reclamar separadamente cada una de dichas nuevas liquidaciones de impuestos. Y, en caso de hacerlo, deja abierta la posibilidad de que el reclamante tributario promueva el incidente especial de acumulación de autos y/o el TTA lo declare de oficio, en su caso. Si bien esta alternativa procesal es facultativa para las partes, la resolución que acoge el incidente tiene naturaleza jurídica de sentencia interlocutoria de primer grado, generando por ello autoridad de cosa juzgada conforme al art. 175 del CPC.

Finalmente, con el objeto de evitar la proliferación de liquidaciones de impuestos y de reclamos, el legislador tributario estableció desde 1968 una presunción en el inc. final del art. 134 del Código del ramo. Lo anterior, es el reconocimiento que se le otorga a la excepción de cosa juzgada entre nosotros, produciéndose que, por el sólo ministerio de la ley se entiendan reclamadas las liquidaciones futuras que versen sobre los mismos impuestos cuyo origen provenga de hechos gravados de idéntica naturaleza y que se devenguen durante el curso de la causa. Este último inciso del articulado realiza el verdadero sentido y alcance del art. 134 del CT, el cual, analizado desde una perspectiva general y como un todo, otorga una perfecta armonía normativa y racionalidad procesal a los demás incisos de esta disposición legal. Pudiéndose concluir, en base a esta norma, que el legislador regula aquí los efectos especiales de la excepción de cosa juzgada en materia tributaria.

I

ASPECTOS GENERALES

En virtud de lo dispuesto en el inc. 1° del art. 124 del CT, toda persona que tenga interés actual en una liquidación, giro, pago o resolución, está legalmente habilitada para incoar reclamación ante un tribunal competente, siempre que invoque un interés pecuniario y actualmente comprometido. Lo anterior, permite concluir que, frente a un mismo conflicto tributario, no es necesario tener la calidad de contribuyente directo para actuar en el proceso, sino que solamente basta alegar un interés en los resultados del juicio.

Además, al encontrarse las liquidaciones de impuestos debidamente individualizadas por sus números, tributos y períodos determinados, entre otras características, no existen en general problemas de pluralidad de acciones y procedimientos. Toda vez que se reclama de cada una de las liquidaciones contenidas —aparentemente— en un solo acto administrativo terminal. Por ello, es factible que una “liquidación” diga relación con uno o más impuestos, pudiéndose reclamar la totalidad de ellas o solamente algunas de éstas a través de un mismo escrito de reclamación tributaria.

Por ejemplo, un desembolso no justificado como gasto puede dar origen al Impuesto Sanción del inc. 1° del art. 21 de la LIR, por el valor neto de la factura y, a su vez, al IVA, por el crédito fiscal indebidamente utilizado. De esta manera, no encontrándose justificado el gasto y el crédito según el SII, pueden generarse liquidaciones por tributos distintos contenidas todas en un mismo acto administrativo terminal. En otros supuestos, pueden existir diferencias por concepto de IDPC y, además, reembolsos por devoluciones improcedentes (también denominados como reintegros). Por ello, puede existir un solo acto administrativo terminal con distintas liquidaciones de impuestos.

Asimismo, puede ocurrir que, con posterioridad, se devenguen —según el SII— otros impuestos iguales o semejantes que puedan dar lugar a nuevas liquidaciones emitidas de forma separada e independiente de la original. No obstante, estas nuevas liquidaciones de impuestos serán una directa consecuencia del acto administrativo primitivo que fue objeto de la reclamación tributaria. Esta situación en sede civil y criminal tradicionalmente se resuelve a través de la institución de la acumulación de autos. Formalmente se exige que se presenten dos o más causas en uno o más tribunales, que estén sometidos a una misma clase de procedimiento y que la sustanciación de todos ellos se encuentre en instancias análogas, en los términos de los arts. 92 y siguientes del CPC.

En el contencioso tributario, el inc. 2° del art. 134 del CT reconoce expresamente la posibilidad de reclamar separadamente a cada una de las nuevas liquidaciones de impuestos. Y, en caso de hacerlo, deja abierta la posibilidad para que el reclamante tributario promueva el incidente especial de acumulación de autos y/o el TTA lo declare de oficio, según se encuentren o no radicadas las causas ante un mismo tribunal. Aquello, sin perjuicio de ser aplicables las Disposiciones Comunes a Todo Procedimiento contenidas en el Libro I del CPC, por remisión del art. 148 del Código del ramo.

Si bien esta alternativa procesal es facultativa para las partes en el caso de encontrarse radicadas las causas ante tribunales distintos, pudiéndose decretar de oficio por el tribunal sólo cuando se encuentran radicadas las mismas causas ante él, la resolución judicial que acoge el incidente tiene naturaleza jurídica de sentencia interlocutoria de primer grado conforme al inc. 3° del art. 158 del CPC. De esta forma, genera autoridad de cosa juzgada en virtud del art. 175 del Código de Enjuiciamiento Civil.

Por ende, la expresa remisión que efectúa el inc. 2° del art. 134 del CT al incidente de acumulación de autos, si bien podría estimarse en principio como una sobreabundancia jurídica en razón de la existencia del art. 148 del Código del ramo (ambas ubicadas dentro del Título II, Libro III del CT), aquello sólo lo es en una errada y primera apariencia. En efecto, su real explicación se encuentra en la armonía normativa que existe entre los tres incisos del art. 134 del CT, los cuales efectúan un verdadero reconocimiento a la excepción de cosa juzgada en materia tributaria.

En este sentido, el inc. 1° del art. 134 del CT establece una limitación legal para con el SII, en base a la cual queda inhibido de su facultad de seguir liquidando los mismos impuestos, en la medida que el TTA haya acogido la reclamación tributaria original, dejando sin efecto, en consecuencia, la liquidación primitiva². Lo precedente, como conclusión de una lectura a *contrario sensu* de la disposición legal antes referida, la cual indica que: “*Pendiente el fallo de primera instancia, el Director Regional podrá disponer se practiquen nuevas liquidaciones en relación al mismo impuesto que hubiere dado origen a la reclamación*”.

Parece lógico que, dentro de los plazos de prescripción el SII pueda seguir liquidando impuestos en la medida en que se encuentre pendiente una reclamación tributaria ante los TTA. Y, hasta allí, la ley no pareciera agregar nada nuevo. Sin embargo, lo interesante resulta analizar este mismo inciso cuando el fallo de primera instancia ya fue dictado y notificado, acogiendo de paso la pretensión del contribuyente. Aquello, entre otras razones, porque en la interpretación de una disposición legal se debe preferir la generación de efectos de la norma jurídica a un caso en concreto. En especial, en la realidad del contencioso tributario actual radicada ante tribunales independientes, letrados e imparciales.

Por ello, en esta opinión, es la propia ley quien inhibe al ente fiscal de continuar emitiendo actos administrativos terminales en contra del contribuyente en la medida que el reclamo tributario haya sido acogido por el TTA. En efecto, la norma al tratar específicamente un “concepto” (el mismo impuesto) y una “oportunidad procesal” (entre la presentación del reclamo y antes de la sentencia), no hace otra cosa que establecer una expresa limitación legal para el SII cuando concurren ambos presupuestos en un caso en concreto.

Por consiguiente, si se trata de un mismo impuesto, fuera del momento procesal que indica la norma y con una sentencia favorable a las pretensiones del contribuyente, el SII queda inhabilitado legalmente para proseguir emitiendo actos administrativos terminales. Lo anterior, sin perjuicio de que el Servicio pueda ejercer su derecho constitucional al recurso vía de apelaciones y/o casación en su caso. En otras palabras, una vez acogido un reclamo tributario por el TTA o la I. Corte de Apelaciones, respectivamente, el Director Regional del SII queda inhabilitado legalmente para seguir liquidando o girando sobre los mismos elementos del tributo que dieron origen a la contingencia tributaria que ya fuere resuelta por un Tribunal de Justicia de primer o segundo grado³.

Aquello, desde la perspectiva que nos convoca, no es otra cosa que el reconocimiento de la autoridad de la sentencia en materia tributaria, incluso,

² En contrario a esta teoría, Circular N°107 de 1960 emitida por el SII.

³ Lo anterior, para evitar, por ejemplo, situaciones como las ocurridas bajo los Roles Tributarios y Aduaneros N°7, 8 y 9, todos de 2017, de la I. Corte de Apelaciones de Copiapó. En ellos el SII procedió a girar los impuestos, pese a haberse acogido el reclamo tributario y haberse dejado sin efectos las liquidaciones de impuestos.

sorprendentemente, cuando no se encuentra firme y ejecutoriada. Lo precedente, se encuentra establecido con el fin de evitar la proliferación de reclamos tributarios innecesarios, impedir pronunciamientos contradictorios, optimizar el desarrollo de la actividad jurisdiccional y fomentar la economía procesal, entre otros objetivos propios de la institución de cosa juzgada.

Por lo tanto, el legislador tributario lo que precisamente pretende evitar con esta norma es la generación de un nuevo acto administrativo terminal que, sobre una misma controversia tributaria ya resuelta a favor del reclamante, pueda quedar sin efecto sólo por la confirmación de la sentencia de primer grado por parte de los Tribunales Superiores de Justicia. En definitiva, el inc. 1° del art. 134 consagra una limitación legal para con el SII, aplicable a un mismo impuesto y en una oportunidad procesal determinada, en la medida que la pretensión del reclamante, puesta en conocimiento a través del líbello tributario, haya sido acogida por el TTA.

Por otro lado, retomando lo indicado con respecto al inc. 2° del art. 134 del CT, éste señala que: *“Estas liquidaciones serán reclamables separadamente de conformidad a las reglas generales, sin perjuicio de la acumulación de autos que fuere procedente en conformidad a las normas del Código de Procedimiento Civil”*.

Nuevamente, parece lógico que, emitido un nuevo acto administrativo terminal, el contribuyente pueda reclamarlo conforme a las reglas generales. Asimismo, que una vez accionado un Tribunal de República a través de dos o más reclamaciones tributarias, pueda promoverse a solicitud de parte y/o decretarse de oficio la acumulación de autos por la relación de continencia o conexión entre las causas.

En consecuencia, hasta acá no existen mayores discrepancias de que una misma liquidación de impuestos, entendida como un solo acto administrativo, pueda ser impugnada total o parcialmente a través de un único escrito de reclamo. Y, por otro lado, que, si se emiten nuevas liquidaciones, éstas pueden ser reclamadas por cuerda separada, pudiéndose incidentarse a través de la acumulación de autos conforme a las reglas generales. Por ende, ¿cuál sería la razón de establecer por el legislador tributario, dentro del mismo art. 134 del CT, el derecho a accionar por cuerda separada las nuevas liquidaciones y efectuar, además, una expresa remisión a este incidente especial?

Esto no puede ser una redundancia jurídica que no es propia del legislador de 1968, sino que tiene una explicación desde la perspectiva de la armonía normativa y la racionalidad procesal. Aquello, en los mismos términos a los cuales he hecho referencia en relación al inc. 1° del art. 134 del CT. Es decir, estos incisos no pueden sobrar en el ordenamiento jurídico y tienen que producir efectos reales en el contencioso tributario.

Ello por cuanto, en esta opinión, confluyen en el inc. 2° del art. 134 del CT las instituciones de la acumulación de autos y la excepción de cosa juzgada. Las cuales, aun desde ópticas distintas apuntan a una misma finalidad: evitar pronunciamientos contradictorios, optimizar el desarrollo de la actividad jurisdiccional

y fomentar la economía procesal, entre otros. Como estos objetivos pueden ser logrados —entre otros mecanismos procesales— a través de la acumulación de autos, el legislador tributario se preocupa de así plantearlo expresamente, por los motivos que se explicarán, aun cuando existe el derecho constitucional a accionar en contra de la Administración y cuando hubieran sido de todas formas aplicable el incidente especial en comento, por la remisión que efectúa el art. 148 del CT al Libro I del Código de Enjuiciamiento Civil.

En definitiva, hasta aquí no existen mayores complicaciones en la interpretación que debe dárseles a los incisos 1° y 2° del art. 134 del CT, ya que éstos se refieren a que, existiendo un reclamo pendiente ante un TTA, el Director Regional puede practicar nuevas liquidaciones en relación “al mismo impuesto” que dieron origen al reclamo tributario, siempre que las realice dentro de la “oportunidad procesal” indicada en la norma. Y, además, que en caso de proliferar nuevas liquidaciones de impuestos, éstas podrán ser reclamadas por cuerda separada y serán aplicables las reglas de la acumulación de autos.

Por lo mismo, el profesor Eduardo Morales Robles expresó hace más de dos décadas: *“No existen mayores complicaciones en la inteligencia que ha de darse a los incisos primero y segundo, toda vez que, fuera de demostrar una vez más que el órgano jurisdiccional no es imparcial, puesto que es el mismo Director Regional —encargado de acuerdo a la ley de resolver el conflicto— el que puede pedir que nuevamente se practiquen liquidaciones, esto es, vuelvan a plantearse nuevas peticiones por parte del Fisco, se aplican las reglas generales del Código de Procedimiento Civil”*⁴.

No obstante, lo que sí genera discrepancia en el sentido y alcance que debe dársele al inc. final del art. 134 del CT. Dicha norma, en la actualidad continúa siendo contingente en los efectos que debiera provocar. En especial, por la casi nula aplicación que se ha efectuado de ella por parte de los TTA.

La referida disposición legal indica: *“Formulado un reclamo, se entenderán comprendidos en él los impuestos que nazcan de hechos gravados de idéntica naturaleza de aquél que dio origen a los tributos objeto del reclamo y que se devenguen durante el curso de la causa”*. Como se extrae de lo expuesto, el texto es de una clara redacción, pero de un confuso sentido.

Por ende, resulta importante recordar que, sobre estos tipos de normas, don Jorge Streeter ha expresado que: *“un texto puede ser gramáticamente claro y correcto, pero ello no impide la controversia sobre su sentido jurídico. Es más, la claridad sintáctica no es óbice para que el precepto sea jurídicamente defectuoso, por haber empleado erróneamente los conceptos jurídicos”*⁵. Lo antes manifestado es lo que precisamente ocurre con

⁴ MORALES, Eduardo. La “Justicia” Tributaria. Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae. Año III N°3, 1999, p. 69.

⁵ STREETER, Jorge. La interpretación de la Ley Tributaria. Revista de Derecho Económico de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Chile. Año VI, N°s 21 y 22, 1963, pp.50 y 51.

el inc. final del art. 134 del CT, el cual no es originario del CT de 1960, sino que fue creado en 1968 a través del N°23 del art. 5 de la Ley N°17.073.

De esta forma, se trata de una norma gramaticalmente clara, pero con diversas controversias sobre su sentido y alcance jurídico según se analizará en los párrafos venideros. En otras palabras, el inc. final del art. 134 del CT emplea términos jurídicos que no se condicen con su ubicación sistemática, ni con sus efectos prácticos, lo cual genera una serie de problemáticas en su actual aplicación —u omisión de aplicación— por los TTA. No obstante, podemos llegar a concluir desde ya que, este inciso es un expreso reconocimiento y una abierta manifestación de la excepción de cosa juzgada en materia tributaria. Lo cual además otorga una perfecta armonía normativa y un claro sentido procesal con los dos incisos anteriores del art. 134 del Código del ramo, los cuales no pueden ser interpretados, insisto, como una sobreabundancia jurídica del legislador tributario de 1968.

II

TEXTO DE CLARA REDACCIÓN, PERO DE NEBULOSO SENTIDO: ACERCA DEL INCISO FINAL DEL ARTÍCULO 134 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Como advertimos el texto resulta de clara redacción, pero de nebuloso sentido. En efecto, su interpretación no pareciera ser otra que, una vez presentado un reclamo, se entiende que éste comprende los demás hechos gravados que nazcan de la misma naturaleza y que se generen mientras no se haya pronunciado el fallo de primera instancia.

No obstante, ¿cuáles son los impuestos que nacen de hechos gravados de idéntica naturaleza?, ¿es facultativo u obligatorio para el sentenciador?, ¿a qué se refiere la ley cuando indica que “se entenderán comprendido en él”?, ¿cuáles son los tributos objeto del reclamo que se pueden devengar durante el transcurso de la causa?, ¿cuál es el real efecto que el legislador pretende generar a través del inciso final de la norma en análisis? Para lo anterior, cabe analizar los detalles jurídicos que contiene la comentada disposición legal.

En primer término, como se ha sustentado por el Primer TTA de Santiago⁶, se observa la impropiedad en la que incurre el legislador al decir “*los impuestos que nazcan de hechos gravados de idéntica naturaleza*”. En palabras simples: “*los mismos impuestos*”. Lo anterior, puesto que, si existe un reclamo tributario en contra de una liquidación o giro de impuestos, es precisamente por la pretensión del contribuyente que no se ha configurado el hecho gravado, generador o imponible y, en

⁶ Primer TTA de Santiago, fallo de fecha 28 de noviembre de 2014, causa conocida bajo el RUC 13-9-0001518-7, RIT GR-15-00201-2014.

consecuencia, el impuesto liquidado. En efecto, esta situación se puede producir porque derechamente no ha nacido la obligación tributaria, porque el impuesto que ha nacido no es el indicado en la liquidación; ya sea porque se discute la tasa o la base imponible determinada en principio por el ente fiscal o, por último, porque una vez que nació fue reputado como “exento” (gravado, pero exento).

Por lo tanto, no es estrictamente necesario que nazcan impuestos de determinados hechos gravados, dado que, éstos pueden no generarse o hacerlo de una forma distinta a la reputada por el SII en su liquidación. De esta manera, al cuestionar el reclamante la configuración del hecho gravado, estaría impugnando necesariamente el nacimiento de los impuestos liquidados u otro concepto. Así, la nomenclatura utilizada por el legislador sería imprecisa desde la perspectiva de la configuración de la obligación jurídico-tributaria.

Por consiguiente, interpuesta la reclamación tributaria en contra de una liquidación, cada judicatura determinará si, en el caso sometido a su decisión, el hecho gravado ha nacido, está exento o constituye un hecho no gravado. Y si éste se hubiere configurado, determinará la correcta aplicación de la tasa, la base imponible y/o sujeto pasivo.

En conclusión, el concepto “impuesto” estaría mal empleado por el legislador, dado que, como son liquidables y, a su vez, reclamables cualquiera de los núcleos generadores del tributo, la nomenclatura “impuesto” resulta limitativa en atención a las materias que pueden ser objeto de una reclamación tributaria. De esta manera, si bien el legislador ha intentado referirse a lo liquidado, que no es otra cosa que un “impuesto” determinado para un periodo en cuestión, dicho concepto debe ser entendido desde una concepción amplia, ya que incluye todo aquello que puede ser objeto de liquidación y, por ende, de reclamación. Esto es, hecho gravado, tasa, base imponible, sujetos y exenciones. Y aquello no podría ser de otra forma, dado que, el derecho constitucional a accionar en contra del acto administrativo terminal no está limitado exclusivamente al impuesto determinado, sino a las partidas o elementos de una liquidación, giro, pago o resolución, que incidan en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, conforme a lo dispuesto en el inc. 1° del art. 124 del CT. Esto es, bajo un concepto amplio para incoar reclamación.

En segundo lugar, resulta fundamental discutir la obligatoriedad en la aplicación del efecto contenido en el inc. final del art. 134 del CT. Lo precedente, dado que, de acuerdo a su tenor literal, este efecto no sería facultativo u opcional para el TTA, sino que un derecho que las partes pueden ejercer con propiedad y frente al cual el órgano jurisdiccional se encuentra obligado a aplicarlo.

En este sentido, la ley entiende que la incorporación de los nuevos impuestos que nazcan de hechos gravados es de pleno derecho. Por lo tanto, una vez alegada por el reclamante y puesta en conocimiento del Juez Tributario y Aduanero, éste debe aplicarla de manera obligatoria al caso que estuviere conociendo.

Sobre la materia, nuevamente, el Primer TTA de Santiago ha sostenido con meridiana claridad que la expresión “se entenderá”, tiempo futuro del modo indicativo que es utilizada por el legislador en art. 134 del CT, la doctrina siempre la ha entendido como algo que debe aplicarse de pleno derecho por parte del juez⁷, quien es el conductor del procedimiento.

En consecuencia, el efecto no resulta facultativo para el Juez, sino que, de obligatoria aplicación por él, ya sea de oficio o al momento de ser alegado por la parte legitimada para hacerlo, esto es, únicamente el reclamante tributario como sujeto activo en la relación jurídico procesal en el contencioso tributario actual.

En tercer término, el inc. final del art. 134 del CT resulta muy escueto y no detalla la forma de cómo opera la incorporación de una causa a otra⁸, dado que sólo señala que “*formulado un reclamo, se entenderán comprendidos en él*”. No obstante, en lo que sí resulta claro es en incorporar al reclamo original los impuestos que nazcan de los mismos hechos liquidados, que fueron reclamados por primera vez y que se devenguen durante el curso de la causa primitiva.

En efecto, la norma señala que “*se entenderán comprendido en él*” y hace expresa alusión a los “*impuestos que nazcan de hechos gravados de idéntica naturaleza*”, los cuales además dieron origen al reclamo primitivo y que se devengaron durante el curso de la causa. En otras palabras, los hechos gravados que generan impuestos de idéntica naturaleza, los cuales son precisamente discutidos por el reclamante ante el TTA y que se generan durante el tiempo en que se tramita la causa tributaria original, se entienden que forman parte integrante del reclamo tributario primitivo. Esto es, se presume por el legislador que el contribuyente también reclamó de los nuevos impuestos liquidados, que nacieron de hechos gravados de idéntica naturaleza y que se devengaron durante el curso de la causa original. Esta presunción opera, según se dirá más adelante, sin la necesidad de incoar una nueva reclamación tributaria sino por el sólo ministerio de la ley al caso en concreto.

Es a través de esta disposición legal que el legislador tributario ha querido evitar el doble esfuerzo procesal de tramitar dos o más juicios iguales (ante un mismo tribunal o dos distintos) y aún más importante, evitar así sentencias contradictorias, por casos idénticos y ante un mismo tribunal o ante los tribunales de la antigua y la nueva judicatura, por ejemplo. En consecuencia, son en estos términos a través de los cuales se reconoce a la cosa juzgada en nuestro Derecho Tributario, y cuya regulación normativa en esta materia se denota precisamente desde el inc. final del art. 134 del CT.

En apoyo a lo indicado, la historia legislativa del inc. final del art. 134 del CT dejó constancia que éste fue incorporado producto de la indicación N°101 del Ministro de Hacienda contenida en el N°23, del art. 5 de la Ley N°17.073 de

⁷ *Ibíd.*

⁸ *Ibíd.*

1968. En ella, se estableció sobre la norma en estudio lo siguiente: “*La reforma N°24 incluye dentro de los reclamos de los contribuyentes los impuestos que nazcan de hechos gravados de idéntica naturaleza de aquél que dio origen a los tributos objeto del reclamo y que se devenguen durante el curso de la causa, con la finalidad de evitar la proliferación innecesaria de reclamos de una misma naturaleza*”⁹. Es decir, este inciso final agregado al art. 134 tuvo como objeto precisamente evitar que el contribuyente reclamara las nuevas liquidaciones emitidas por el mismo concepto, pero por los períodos tributarios venideros.

En cuarto lugar, en base a lo expuesto y como he adelantado, el inc. final del art. 134 del CT contiene una presunción como efecto especial a favor del reclamante tributario y de obligatoria aplicación para el TTA. Lo anterior, está relacionado con la institución de la cosa juzgada, ya que, una vez interpuesto un reclamo tributario, la ley entiende incorporados en él —*ipso facto*— a los mismos elementos del hecho gravado y/o a los elementos estructurales del tributo que hubiere originado la discusión en el reclamo primitivo y que se hayan devengado durante el curso de la causa original.

En otras palabras, una vez incoado el reclamo tributario en contra de la liquidación de impuestos original, la ley presume dentro de él todas las consecuencias tributarias que —conforme al SII— se puedan devengar durante el curso de la causa. Esta circunstancia en base a que, según la Administración Tributaria, el contribuyente continuará realizando los eventuales “*hechos gravados*” que se encontrarán discutidos de autos, como consecuencia que no se ha dictado sentencia definitiva, firme y ejecutoriada, en relación a la contingencia tributaria entregada por la liquidación original.

En definitiva, lo que el inciso final establece es una presunción, esto es, el hecho de entenderse formulado un reclamo futuro, por el hecho de haberse deducido uno con anterioridad. Es decir, el hecho reclamado por la concurrencia de hechos que ya son conocidos. Esta descripción, en nuestro sistema jurídico recibe la denominación de “presunción”, esto es, un hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Y dicha presunción es de tipo legal dado que los antecedentes y circunstancias están especificadas por el propio legislador tributario, tal como indica el inc. final del art. 47 del CC.

De esta forma, la normativa no puede quedar sin aplicación, sino que debe servir de base para distintos casos en la actualidad. Por ejemplo, el SII en múltiples oportunidades ha pretendido liquidar al contribuyente por hechos gravados que no eran tales, o por hechos gravados que gozaban de una determinada exención. En este sentido, en los autos Rol N° 5346-2013¹⁰ de nuestra Excma. Corte Suprema,

⁹ Historia fidedigna del establecimiento la Ley N°17.073, art. 134 CT, Anexos, indicación N°24, Sesión N°15, p. 768.

¹⁰ Excma. CS, Rol N°5346-2013, Considerando 9°: “*Que, acorde lo expresado precedentemente, el proceso interpretativo efectuado por los jueces del fondo se ha apartado de lo dispuesto en el Artículo*

se extrae que el ente fiscal afectó —y posteriormente liquidó— por concepto de IA el pago que efectuaban los contribuyentes por los softwares que importaban y que posteriormente vendía localmente en Chile, previo a la Ley N°20.154. Lo anterior, sin que la situación configurara un hecho gravado a la luz del inc. 1° del art. 59 de la LIR. De esta manera, aun cuando la ley sólo gravaba el uso —y no el goce y disposición del software—, el Servicio liquidaba y giraba señalando que existían hechos gravados tanto en el uso, goce y disposición.

En este caso en particular, la Excma. Corte Suprema acogió el recurso de casación en el fondo presentado por la parte recurrente y reclamante tributario, señalando que se habían producido errores de derecho que habían influido en lo dispositivo del fallo y que, en definitiva, no existían hechos gravados con IA. No obstante, durante la tramitación de la causa el SII continuó liquidando por concepto de un IA que no resultó ser tal, por los periodos tributarios siguientes, pero cuya discusión se zanjó recién con el fallo del Máximo Tribunal años después desde iniciada la causa. Estos impuestos liquidados, devengados durante el curso de la causa, se entendieron reclamados por el sólo ministerio de la ley y su devolución prosperó a través del mecanismo establecido en el N°2 del art. 126 del CT.

III

SENTIDO Y ALCANCE DEL INCISO FINAL DEL ARTÍCULO 134 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Hasta acá nos resta dilucidar la manera en la cual opera la fuerza o autoridad de la cosa juzgada establecida a través de una presunción en el inc. final del art. 134 del CT. Dado que, como advertimos, la ley no resulta clara ni detalla la forma como opera la incorporación de una causa a otra. En este sentido, cada uno de los elementos que forman parte de los incisos que dan vida a la disposición legal del art. 134 del CT tiene un concepto diverso del habitual, ya sea desde la perspectiva tributaria sustantiva o procesal. Por lo tanto, para dilucidar el sentido

59 de la Ley de Impuesto a la Renta vigente a la época de la emisión de las liquidaciones impugnadas y citado precedentemente, toda vez que los referidos jueces han tenido por cierta la ocurrencia del hecho gravado excediendo los términos de la norma en comento, extendiendo su ámbito de aplicación a conductas diversas de la efectivamente gravada, como era el “uso de marcas, patentes, fórmulas, asesoría y otras prestaciones similares”. Considerando 10°: “Que el yerro antes referido demanda el acogimiento del recurso deducido, al considerar que las operaciones de la reclamante objeto de la fiscalización se encuentran gravadas por el Impuesto Adicional del Artículo 59 de la Ley de Impuesto a la Renta, asignando una inteligencia indebida al vocablo “uso” empleado por la norma citada y por los Convenios para Evitar la Doble Tributación celebrados con México y Dinamarca, lo que se ha traducido en el consecuente error en la aplicación de las restantes normas decisivo Litis de esta causa, esto es, las que ordenan la retención y pago del impuesto materia de las liquidaciones, los que han tenido influencia sustancial en lo dispositivo del fallo atacado, toda vez que se ha confirmado la sentencia que desestimaba la reclamación que debió ser acogida”.

y alcance del inc. final de la norma en análisis se requiere de la aplicación de los elementos de interpretación de la ley establecidos en los arts. 19 y siguientes del CC, aplicables por su carácter general y especialmente por lo dispuesto en el art. 2 del CT¹¹.

En este sentido, es menester expresar que es un error aplicar con preferencia únicamente el elemento gramatical, sino que al interpretar la ley se deben aplicar conjuntamente todos sus elementos, expresando precisamente don Jorge Streeter que: *“No son éstos cuatro tipos diferentes de interpretación. No existe una interpretación literal o gramatical, aislada y separada de otras interpretaciones lógicas, históricas o sistemáticas. Se trata de cuatro elementos, de cuatro etapas lógicas, en que se descompone un solo acto de inteligencia (...) es la reunión de todo ellos la que realmente constituye la labor interpretativa”*¹². En los mismos términos, el tratadista Savigny sustenta que: *“No son estas, pues, cuatro especies de interpretación, entre las cuales se puede elegir según el capricho o gusto de cada uno: son cuatro operaciones distintas cuya reunión es indispensable para interpretar la ley”*¹³.

Por consiguiente, si bien es cierto que los términos del inc. final del art. 134 del CT son precisos, no debe sólo aplicarse lisa y llanamente el art. 19 del CC a esta situación, simplificando el análisis a una interpretación exclusivamente literal, sino que deben ser aplicados en integridad los elementos de interpretación de la ley a la disposición normativa en análisis.

Como se ha expresado en el pasado por el profesor Eduardo Morales Robles, sobre el inc. final del art. 134 del CT: *“A nuestro juicio, la redacción resulta de una claridad evidente y sería un caso mala fe afirmar que de su texto, sin más, aparece que deban cumplirse requisitos adicionales. Sin embargo, el sentido de la disposición no presenta idéntica claridad, motivo por el que, para efectos de la interpretación, deben aplicarse las otras reglas que contempla el Código Civil, particularmente en los artículos 22 y 24 del mismo cuerpo legal”*. Sobre ello, por ejemplo, podría sostenerse erradamente que el precepto del art. 134 del CT se refiere únicamente a los impuestos liquidados y devengados en sede procesal (*“que se devenguen durante el curso de la causa”*). No obstante, si dicha conclusión fuera aceptada, dejaría tácitamente sin aplicación alguna a las reglas de prescripción del CT. En efecto, bastaría con que el Servicio liquidara una sola vez el impuesto para interrumpir no sólo la prescripción pasada, sino que también la prescripción futura, respecto de impuestos de idéntica naturaleza. Con ello, el art. 200 del CT sobraría¹⁴.

¹¹ En el presente Capítulo se sigue lo ya expuesto hace dos décadas atrás por MORALES, Eduardo. La “Justicia” Tributaria. Revista de Derecho de la Universidad Finis Terrae. Año III N°3. 1999, pp. 53 a 76.

¹² STREETER, Jorge. La interpretación de la ley tributaria. Revista de Derecho Económico, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, N° 21 y 22 de 1967, p. 49.

¹³ *Ibíd.*

¹⁴ MORALES, Eduardo. *Op. cit.*, p. 69.

A fin de evitar lo anterior, determinemos en nuestra opinión el correcto sentido y alcance del art. 134 del CT, conforme a los elementos de interpretación de la ley de los arts. 19 y siguientes del CC.

En relación al elemento histórico, ya hemos indicado que el inc. final del art. 134 fue agregado por el N°23 del art. 5 de la Ley N°17.073 de 1968. Según consta en las actas de la historia fidedigna de dicha ley, se incluyó dentro de los reclamos de los contribuyentes los impuestos que nazcan de hechos gravados de idéntica naturaleza de aquél que dio origen a los tributos objeto del reclamo y que se devenguen durante el curso de la causa, con la finalidad de evitar la proliferación innecesaria de reclamos tributarios de una misma naturaleza.

Sobre lo que respecta al elemento gramatical, la norma exige que se haya “formulado un reclamo”, lo que se traduce en que no sólo debe existir un impuesto devengado, sino que además un procedimiento tributario vigente. Es decir, el contribuyente debió haber accionado en contra del acto administrativo terminal a fin de oponerse a la pretensión fiscal del SII contenida en el mismo. Todo ello, en la actualidad, ante el TTA.

La consecuencia de lo anterior, es que los impuestos devengados con posterioridad al reclamo original y que se devenguen durante el curso de la causa, “*se entienden comprendidos*” en el juicio ya iniciado, en los términos indicados en el inc. final del art. 134 del CT (“*se entenderán comprendidos en él los impuestos que nazcan de hechos gravados de idéntica naturaleza*”).

Entender, conforme con el Diccionario, significa “discurrir, inferir, deducir”, de acuerdo con la acepción quinta. Por su parte, la locución “deducir” significa “inferir, sacar consecuencia de una cosa”. Finalmente, “inferir” es “sacar una consecuencia o deducir una cosa de otra”. De esta manera, lo expresado por la norma se traduce necesariamente en que se libera al contribuyente de la carga procesal de formular un nuevo reclamo, ya que éste, en la hipótesis que se estudia, se “entiende” comprendido en la actuación ya formulada¹⁵.

En definitiva, sólo basta formular el reclamo primitivo a fin de entender comprendidos en él los impuestos que nazcan de hechos gravados de idéntica naturaleza y que se devenguen durante el curso de la causa. Lo precedente no resulta aplicable si se trata de hechos gravados de distinta naturaleza. Lo mismo si se devenguen ya fuera del curso de la causa, aunque en este caso habrá que analizar las razones por las cuales el fallo acogió o rechazó la reclamación tributaria. Si ocurrió lo primero, es posible alegar la excepción de cosa juzgada en una nueva reclamación conforme al art. 177 del CPC. Por otro lado, si la reclamación fue rechazada, no existe excepción de cosa juzgada en la cual ampararse, ni efecto especial, sino que una nueva discusión.

¹⁵ MORALES, Eduardo. Op. cit., p. 70.

En lo que respecta al elemento lógico, si se analiza el inc. final del art. 134 del CT, éste se encuentra bajo un contexto de pluralidad de liquidaciones, donde éstas pueden nacer de hechos que sólo pueden ser considerados hechos gravados por uno o más impuestos. Es decir, en el contexto en que sigan proliferando actos administrativos terminales en contra del contribuyente. Por lo mismo, tiene plena aplicación lo dispuesto en el art. 22 del CC al señalar que: *“El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía. Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto”*.

Finalmente, en relación al elemento sistemático, cabe reiterar que la norma del art. 134 del CT debe ser armonizada con el Libro I del CPC sobre Disposiciones Comunes a Todo Procedimiento, siendo especialmente aplicable lo dispuesto en el Título XVII (“De las Resoluciones Judiciales”) y el Título XX en lo pertinente (“De la acumulación de autos”). Lo precedente, fundando en la expresa remisión que efectúa el art. 148 del CT, con relación a la norma que hace aplicable el Derecho Común a materia tributaria contenida en el art. 2 del mismo cuerpo legal. Por lo tanto, los fundamentos de dichas instituciones se hacen plenamente aplicables en materia tributaria.

En conclusión, en base las definiciones precedentes y de los elementos de interpretación analizados, podemos sostener que todas ellas apuntan a un mismo objetivo, esto es: a que la disposición se refiere a una conclusión que se deriva de un hecho conocido. Como señalé, esta descripción en nuestro sistema jurídico recibe la denominación de “presunción”, esto es, un hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. En este sentido, como indica el inc. final del art. 47 del CC: *“se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal. Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley; a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias. Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias”*.

Por lo tanto, lo que el inciso final establece es una presunción, esto es, el hecho de entenderse formulado un reclamo futuro, por el hecho de haberse deducido uno con anterioridad. Es decir, el hecho de entenderse formulado un reclamo tributario en base a la concurrencia de hechos que ya son conocidos. Y dicha presunción es de tipo legal dado que los antecedentes y circunstancias están especificadas por el propio legislador tributario. Lo anterior, en los mismos términos que plantea el art. 47 del CC.

IV

PRESUPUESTOS PROCESALES PARA LA APLICACIÓN DEL INCISO FINAL DEL ARTÍCULO 134 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Con todo, para la aplicación del inc. final del art. 134 del CT, la ley exige la concurrencia de determinados presupuestos procesales copulativos¹⁶. Lo anterior, a fin de generar el efecto especial que otorga el inciso final de la norma jurídica en análisis. Éstos son los siguientes:

a) Que se haya interpuesto un reclamo tributario en contra de una liquidación de impuestos. Es evidente que la ley exige el hecho de haberse formulado un reclamo primitivo, refiriéndose la locución “formular” a “expresar, manifestar”, conforme lo señala la tercera acepción que de ella expresa el Diccionario de la Real Academia.

En sede procesal, dicha locución equivale a “presentar”, “deducir”, “incoar”, tal como se emplea esta misma expresión en los arts. 8 bis N°9, 56 inc. 2°, 161 N°2, 162, 165 N°4 y 168 inc. final, todos del CT.

b) Que se hayan generado nuevas liquidaciones de impuestos, las cuales tengan su origen en los mismos hechos gravados de la liquidación original ya reclamada, y que la Administración Tributaria haya imputado como tales.

De esta forma, para que se generen nuevas liquidaciones, deben existir impuestos que nazcan de hechos gravados de idéntica naturaleza de aquel que ya ha sido reclamado originalmente. O, más que existir propiamente tal, debe ser la Administración Tributaria quien los sindique como tales a través del acto administrativo terminal denominado liquidación.

Para estos efectos, resulta conveniente confrontar las pretensiones que presentan tanto el reclamado como el reclamante en cada caso, efectuando un contraste entre las liquidaciones entre sí. Dicho ejercicio puede ser facilitado si tienen un mismo sujeto pasivo cuestionado, una misma causa de pedir e idéntico beneficio jurídico, en razón de lo dispuesto en el art. 177 del CPC, aplicable en virtud del art. 148 del CT.

c) Que dichos hechos gravados (impuestos) se devenguen mientras la causa primitiva se encuentre pendiente de resolución.

Lo anterior se traduce en que debe existir una causa pendiente, dado que la ley señala que ciertos hechos deben verificarse dentro del curso de la causa. En materia procesal tributaria, una causa nace con el reclamo tributario y se termina con la sentencia firme y ejecutoriada. Por tanto, el devengamiento como elemento

¹⁶ En el presente Capítulo se sigue el orden expuesto por el Primer TTA de Santiago, en relación a los presupuestos procesales para su aplicación, en fallo de fecha 28 de noviembre de 2014, causa conocida bajo el RUC 13-9-0001518-7, RIT GR-15-00201-2014.

integrante del hecho gravado (elemento temporal), debe necesariamente verificarse entre el reclamo y la sentencia que se pronuncie al respecto.

De esta manera, una vez verificados el cumplimiento de los presupuestos copulativos antes señalados, los cuales emanan del inc. final del art. 134 del CT, se producirá el efecto de que la sentencia definitiva —firme y ejecutoriada— que resuelva la reclamación original producirá autoridad de cosa juzgada. Aquello, no sólo en dicho proceso judicial propiamente tal, sino que en los demás juicios tributarios que versen sobre las liquidaciones restantes que fueron emitidas por hechos gravados de idéntica naturaleza.

Lo anterior, es un efecto propio de la excepción de cosa juzgada, en el mismo sentido que lo expresa el art. 177 del CPC, al sostener que la cosa juzgada puede alegarse por todos aquellos a quienes según la ley aprovecha el fallo. La única diferencia es que en materia tributaria existe un efecto especial, dado por una presunción, que amplía el ámbito de aplicación de una sentencia firme y ejecutoriada para evitar así la proliferación innecesaria de reclamos de una misma naturaleza. Ello por cuanto, a diferencia del juicio civil, nos encontramos ante un juicio cuya naturaleza jurídica es la de un contencioso administrativo donde la Administración Tributaria debe actuar de una manera coherente.

V

CUESTIONES DE COMPETENCIA SOBRE LA APLICACIÓN DE LA PRESUNCIÓN

En consideración a que el inc. final del art. 134 del CT contempla una presunción de reclamo por parte del contribuyente, y se sitúa en un contexto en el cual la materia del reclamo tributario primitivo ya está siendo conocida por un tribunal competente, es menester precisar para estos efectos qué órgano jurisdiccional —en caso de existir dos o más— resulta llamado a conocer y fallar un determinado conflicto tributario. Lo anterior, a fin de responder claramente la pregunta acerca de la forma cómo opera la presunción.

En primer lugar, al momento de presentarse el reclamo tributario o en general cualquier acción procesal, el tribunal debe siempre proceder a pronunciarse acerca de su competencia para conocer del asunto. De esta manera, habiéndose declarado competente un TTA en nuestro caso, se ha verificado a su respecto la regla general de competencia relativa denominada “radicación”, en cuya virtud se indica en el art. 109 del COT que: *“radicado con arreglo la ley el conocimiento de un negocio ante tribunal competente, no se alterará esta competencia por causa sobreviniente”*.

Por lo tanto, en base a lo anterior, el primer órgano jurisdiccional que haya sido activado es el que debe seguir conociendo del conflicto tributario, que no es otro que el TTA ante el cual se presentó el reclamo tributario original.

En segundo lugar, complementa lo anterior la regla sobre inexcusabilidad establecida en el art. 112 del COT, la cual expresa que: *“siempre que según la ley fueren competentes para conocer de un mismo asunto dos o más tribunales, ninguno de ellos podrá excusarse del conocimiento bajo el pretexto de haber otros tribunales que puedan conocer del mismo asunto; pero el que haya prevenido en el conocimiento excluye a los demás, los cuales cesan desde entonces de ser competentes”*.

De esta manera, el primer tribunal activado queda llamado a conocer del conflicto tributario, según expresa el art. 112 del COT, al señalar que el que haya prevenido primer en el conocimiento excluye a los demás órganos jurisdiccionales los cuales cesan en su competencia.

Finalmente, en tercer lugar, que sea competente el TTA que comenzó a conocer primero acerca de un reclamo tributario, no es otra cosa que la aplicación de la competencia natural en materia procesal definida por los profesores Mosquera y Maturana como: *“aquella que se asigna por la ley a un determinado tribunal para el conocimiento del asunto”*¹⁷.

En consecuencia, resulta naturalmente competente el primer TTA que comenzó a conocer de un determinado conflicto, aplicando lisa y llanamente las reglas de la competencia relativa que establece la Ley N°20.322 de 2009, en relación a los arts. 109 y siguientes del COT.

Además, sin perjuicio de las normas antes citadas, aplicables con un alcance general en nuestro Derecho Procesal, la respuesta frente al cuestionamiento acerca de la competencia la otorga el propio inc. final del art. 134 del CT. En efecto, encontrándose un determinado TTA conociendo del reclamo primitivo deducido en contra de las liquidaciones originales (o el Director Regional en antaño), los impuestos devengados con posterioridad a éstas se entenderán reclamados sólo por el hecho de formular el reclamo tributario primitivo, siempre que correspondan a hechos gravados de idéntica naturaleza, debiendo ser conocidos y fallados por el mismo tribunal *a quo*. En definitiva, resulta competente el primer órgano jurisdiccional que conoció el conflicto.

No obstante, hacemos presente que, si el contribuyente ejerciere su derecho a la acción, esto es, a reclamar por cuerda separada los nuevos actos administrativos terminales, lo expuesto no se traduce en que los nuevos reclamos tributarios deban ser incoados directamente ante el TTA que ya conoce de un asunto. Lo anterior, salvo que corresponda por reglas de competencia relativa de la Ley N°20.322 de 2009. De esta manera, lo que concluyo es que el primer tribunal activado queda llamado a conocer y fallar sólo en caso del efecto especial de inc. final del art. 134 del CT.

¹⁷ MOSQUERA, Mario y MATURANA, Cristián. Derecho Procesal Orgánico Parte General. Apuntes de clases de Derecho Procesal. Facultad de Derecho, Universidad de Chile, 2011.

Por lo tanto, en caso de emitirse una nueva liquidación de impuesto, si ésta se reclama por cuerda separada y resulta competente un tribunal *a quo* distinto para conocer de dicho reclamo tributario, lo que podría ocurrir en Santiago entre el Primero, Segundo, Tercero y el Cuarto Tribunal conforme a la Ley N°21.039, se debe proceder con el incidente de acumulación de autos a solicitud de parte, conforme al inc. 2° del art. 134 del CT. Lo precedente, salvo la existencia de instituciones procesales curiosas y transitorias, como resultó ser el derecho de opción en materia tributaria de la Ley N°20.752.

A modo de ejemplo, conocido el reclamo tributario original por el Primer TTA de Santiago, las demás acciones que se deduzcan deben presentarse a distribución de causas entre el Primero, Segundo, Tercero y Cuarto Tribunal. En caso de radicarse la causa en otro Tribunal por cualquier motivo, deberá solicitarse su acumulación ante el órgano jurisdiccional que ya comenzó a conocer del asunto. Lo anterior, sólo en el caso que el contribuyente estime reclamar el acto terminal por cuerda separada, ya que recordemos que el incidente de acumulación sigue existiendo y aplicándose independiente de la presunción que establece el inc. final del art. 134 del CT. En efecto, en materia procesal el ejercicio de las acciones y la aplicación de las instituciones puede sea conjuntamente o de forma separada y, en general, una no es privativa de la otra (vr. g. casación en la forma y apelación).

Por otro lado, la situación tomada como ejemplo no se producirá en el TTA de Iquique, dado que, no le son aplicables las reglas de distribución de causas del Auto Acordado de 5 de septiembre de 2014 de la I. Corte de Apelaciones de Santiago, actualizadas mediante el Auto Acordado de 27 de diciembre de 2017, según consta en el Oficio N°1732 de la I. Corte de Apelaciones de Santiago, dictado a propósito de la Ley N°21.039.

En definitiva, el tribunal que comenzó a conocer del asunto es competente y mantiene activa su competencia para seguir conociendo de los impuestos que se hayan devengado con posterioridad y siempre que se funden en los mismos hechos reclamados, conforme a los arts. 115, 124, 134 del CT. Sólo resultarán una excepción a lo anterior, aquellos reclamos tributarios en los que se hubiere ejercido el derecho de opción de la Ley N°20.752. Y, además, cuando el contribuyente decidiera reclamar las nuevas liquidaciones por cuerda separada y dichas reclamaciones tributarias se radicaran, por cualquier motivo, en un Tribunal distinto al cual está conociendo de la liquidación y reclamo primitivo.

CONCLUSIONES

Al considerar la historia legislativa del precepto, el tenor normativo de su redacción, el contexto de la ley y en base a su ubicación sistemática dentro del CT, podemos arribar a una doble conclusión: en primer término, la razón de existencia de este inciso final está vinculada innegablemente con la institución de la excepción de cosa juzgada. En efecto, el claro objetivo de su establecimiento

fue evitar nuevas liquidaciones de impuestos, procedimientos tributarios y, en definitiva, el pronunciamiento de sentencias contradictorias. En segundo lugar, el inc. final del art. 134 del CT establece una presunción a favor del reclamante tributario (generalmente el contribuyente), la cual resulta de obligatoria aplicación por la judicatura en un caso en concreto.

Sobre la primera conclusión, el inc. final del art. 134 del CT pretende que, frente a un mismo hecho, no existan decisiones contradictorias cuando se encuentran las mismas partes y se trate de una misma materia. De esta forma, efectúa un reconocimiento a la excepción de cosa juzgada desde la perspectiva y bajo los términos especiales del legislador tributario. Lo anterior, dado que, pueden existir dos tribunales que conocen de una misma materia en primera instancia, los cuales pueden resolver de manera contradictoria: uno acogiendo el reclamo y el otro rechazándolo. Por ello, debe existir un solo tribunal llamado a conocer el conflicto tributario y éste no es otro que aquel que conoció el reclamo tributario primitivo. En consecuencia, a fin de evitar sentencias contradictorias y el desgaste de la actividad jurisdiccional, el art. 134 establece este efecto especial que no es otro que el que otorga la excepción de cosa juzgada en materias procesales.

Por lo mismo, la redacción del precepto se estructura sobre la base de la identidad de partes (reclamantes y reclamado) y de hechos gravados, donde lo que se discute es lo mismo, objeto y causa, en la medida que no hayan cambiado las circunstancias de entorno del conflicto tributario y las pretensiones del reclamante. Por ejemplo, el cambio de periodo tributario no es trascendente para no aplicar esta disposición, dado que éste se vincula con el concepto de devengamiento, lo que precisamente se encuentra comprendido dentro de la hipótesis regulada, acogiéndose en este sentido la tesis que estima al elemento temporal como parte integrante del hecho gravado junto al elemento material, personal y espacial.

En relación a la segunda conclusión, a la cual hacemos referencia, cabe agregar que de las definiciones precedentes y de los elementos analizados, podemos sostener que todas ellas apuntan a un mismo objetivo, esto es, que la disposición se refiere a una conclusión que se deriva de un hecho conocido. Esta descripción, en nuestro sistema jurídico recibe la denominación de “presunción”, esto es, un hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Y dicha presunción es de tipo legal dado que los antecedentes y circunstancias están especificadas por el propio legislador tributario.

En este sentido, como indica el inc. final del art. 47 del CC: *“se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal. Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley; a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias. Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibles la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias”*.

Por lo tanto, lo que el inciso final establece es una presunción, esto es, el hecho de entenderse formulado un reclamo futuro, por el hecho de haberse deducido uno con anterioridad. Es decir, el hecho de entenderse formulado un reclamo tributario en base a la concurrencia de hechos que ya son conocidos. Lo anterior, en los mismos términos que plantea el art. 47 del CC.

En efecto, la ubicación sistemática del precepto en el contexto del procedimiento general de reclamaciones, la razón de su existencia en base a la institución de la cosa juzgada y la necesidad de contar con un solo tribunal que conozca y resuelva el conflicto es evidente. Por lo tanto, podemos concluir que el inc. final del art. 134 del CT establece una presunción, entendiendo reclamadas las liquidaciones de impuestos futuras que se generen a propósito de un mismo hecho gravado.

Esta presunción establecida en el CT desde 1968 debe ser aplicada en nuestra realidad jurídica actual. Lo anterior, considerando especialmente que en nuestra época los litigios tributarios son conocidos por tribunales imparciales e independientes, con una misma parte litigante quien representará los intereses del Fisco (en nuestro caso, el SII), buscando legitimar su pretensión fiscal plasmada en el acto administrativo terminal que resulta reclamado por el contribuyente.

En definitiva, el art. 134 inc. final del CT establece una presunción, pero para que procesalmente ella se verifique es indispensable que exista un hecho conocido (art. 47 CC) dentro del esquema de los reclamos tributarios en los términos antes expuestos. A su vez, para que haya un reclamo tributario es previo e indispensable que exista un acto administrativo terminal de la más diversa índole, pero que exista ésta¹⁸.

Por lo tanto, como sostiene Morales Robles, la correcta interpretación de la norma del art. 134 no debería ser otra que: *“Cuando se haya formulado un reclamo, se presumen comprendido en él todos los impuestos que nazcan de los mismos hechos que forman el impuesto ya reclamado, siempre que se hayan liquidado durante el curso de la causa ya incoada”*¹⁹.

Asimismo, la Excma. Corte Suprema en fallo de fecha 23 de junio de 1999, indicó claramente que el art. 134 del CT tenía: *“un tenor literal que da clara y precisa cuenta de sentido de la norma, esto es, que se entienden reclamados los tributos devengados durante el tiempo de un reclamo pendiente, de manera que por expreso imperativo del artículo 19 del Código Civil, no resulta lícito desatender su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu, como lo hace el recurso”*²⁰.

Estando dicha presunción legal establecida a favor de la parte reclamante, ésta debe ser aplicada por el Juez Tributario y Aduanero en la medida que se cumplan los presupuestos copulativos del art. 134 del CT. Esto es, que se haya

¹⁸ MORALES, Eduardo. Op. cit., p. 74.

¹⁹ MORALES, Eduardo. Op. cit., p. 75.

²⁰ MORALES, Eduardo. Op. cit., p. 75.

interpuesto un reclamo tributario en contra de una liquidación de impuestos; que se hayan generado nuevas liquidaciones de impuestos, las cuales tengan su origen en los mismos hechos gravados de la liquidación original ya reclamada, y que la Administración Tributaria haya imputado como tales; y que dichos hechos gravados (impuestos) se devenguen mientras la causa primitiva se encuentre pendiente de resolución.

Finalmente, aquello no es facultativo, opcional o una carga de las partes (ejercicio de un derecho para el logro de un fin). Lo anterior, ya que la ley entiende que la incorporación de los nuevos impuestos que nazcan de hechos gravados de idéntica naturaleza es de pleno derecho —*ipso jure*—. Ese es el sentido de la expresión “se entenderá”, tiempo futuro del modo indicativo, que la doctrina siempre ha entendido como algo que debe aplicarse de pleno derecho por parte del juez, quien es el conductor del procedimiento, en los mismos términos en los cuales lo ha reconocido claramente el Primer TTA de Santiago²¹.

²¹ Primer TTA de Santiago, Op. cit.