

MODIFICACIONES DEL ARTÍCULO 8 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO A PARTIR DE LA MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA DE LA LEY N° 21.210: ¿UNA NUEVA RELACIÓN ENTRE LOS CONTRIBUYENTES Y EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS?

PATRICIO CASAS FARÍAS¹⁶³

RESUMEN

El presente artículo analiza las modificaciones realizadas por la Ley N° 21.210 de 2020 al art. 8 bis del CT, que fija los *Derechos de los Contribuyentes*, a fin de establecer la suficiencia de su formulación de cara a una nueva relación entre estos y el SII. Particularmente, el trabajo expone los cambios realizados a dicha norma, concentrándose en aquellas modificaciones de mayor relevancia como los deberes de información; la prohibición de iniciar nuevamente fiscalizaciones ya concluidas o los deberes de motivación de los actos administrativos, entre otras. Adicionalmente se analiza el nuevo Recurso de Resguardo.

PALABRAS CLAVES: Derechos del contribuyente, recursos de resguardo, vulneración de derechos, Modernización Tributaria.

INTRODUCCIÓN

El 13 de abril de 2005, mediante moción parlamentaria, se ingresó el proyecto de modificación al CT cuyo objetivo fundamental era consignar los *derechos del contribuyente*.

Este proyecto concluiría 5 años después con la dictación de la Ley N° 20.420 de 2010 que, entre otros, modificó el CT incorporando un nuevo art. 8 bis, que tenía por objeto garantizar (sin perjuicio de los derechos ya garantizados por la Constitución y las leyes) un catálogo de derechos elementales para la correcta relación entre los contribuyentes y la administración tributaria, estableciendo además la obligación de que se exhibiera en un lugar *destacado y visible* en las dependencias del SII dicho catálogo.

¹⁶³ Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. Magíster en Tributación de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile. Abogado asociado, Letonja Abogados Tributarios. Correo electrónico: pcasasf@ug.uchile.cl

En la misma línea, se estableció que el resguardo de estos derechos recaería sobre los TTA recientemente creados con la Ley N° 20.322 de 2009, otorgando competencia a los Juzgados Civiles¹⁶⁴ en aquellas regiones en que aún, a esa fecha, no entraran en vigencia los TTA. En ambos casos, el procedimiento aplicable sería el de Vulneración de Derechos establecido en el Párrafo 2° del Título III del Libro Tercero del CT.

Diez años después, la Ley N° 21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria, ha introducido —entre otras muchas modificaciones— una reformulación del art. 8 bis del CT para extender la protección de los derechos del contribuyente, no sólo por la vía de extender el catálogo objeto de protección de los mismos, sino a través del establecimiento de un nuevo recurso en sede administrativa, denominado “*Recurso de Resguardo*”, que se plantea como una alternativa en favor del contribuyente para subsanar, ante la misma administración, eventuales vulneraciones que se produzcan en el contexto de un proceso de fiscalización u otras actuaciones llevadas a cabo por parte del Servicio.

La consagración de este recurso administrativo y la ampliación del catálogo de derechos del contribuyente, deberían contribuir a disminuir la judicialización de estos conflictos, confirmando la idea del legislador de resolver la mayor cantidad de diferencias posibles con los contribuyentes en sede administrativa.

Sólo por mencionar, en la misma línea de solución a nivel administrativo, es posible enmarcar la introducción del Recurso Jerárquico, las modificaciones a los de RAF y de RAV, la introducción de un nuevo art. 132 ter al CT para facilitar una solución colaborativa en sede administrativa respecto a conflictos ya judicializados.

A nivel institucional, la misma Ley N° 21.210 de 2020, plantea la creación de la DEDECON estableciendo dentro de sus propósitos fundamentales, el funcionar como un mediador entre los posibles conflictos entre el Servicio y los contribuyentes, lo que confirma el propósito del legislador de modernizar y fortalecer la relación entre la administración y los administrados, garantizando la efectiva protección de los derechos de estos últimos.

Por su parte, ya en 2005, la moción parlamentaria que dio origen a la Ley N° 20.420 reconocía que: “*Los derechos fundamentales garantizados por la Constitución deben reflejarse necesariamente en el campo tributario. Aunque la Carta Fundamental no contenga, de manera explícita, una enunciación o catálogo de lo que podría llamarse “derechos del contribuyente”, ello no significa que éstos no existan, pues son expresión de los derechos de todas las personas, por lo que deben ser respetados, amparados y promovidos por el Estado. Por lo mismo, su ejercicio puede ser garantizado por el legislador, como complemento y desarrollo de las normas constitucionales, enunciándolos sistemáticamente a través de una ley especial, como está ocurriendo en diversos países de Europa y América*”¹⁶⁵, estableciendo la necesidad de nuestro país en torno a complementar las garantías constitucionales en materia impositiva, cuestión que se ha venido desarrollando durante los últimos 15 años.

¹⁶⁴ Conforme lo dispuesto en el art. transitorio de la Ley N° 20.420.

¹⁶⁵ Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, Historia de la Ley 20.420, p. 3 [en línea]: <https://www.bcn.cl/historiadela Ley/fileadmin/file_ley/4806/ HLD_4806_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf> [consulta: 14 de octubre de 2020].

El propósito del presente trabajo es exponer cuál ha sido la evolución de los derechos consagrados en favor de los contribuyentes a partir de la Ley N°20.420, así como la reformulación y complemento del art. 8 bis del CT que realiza la Ley N°21.210 de 2020, para concluir exponiendo de qué forma la inclusión del Recurso de Resguardo puede contribuir con el propósito de garantizar de mejor manera los derechos de los contribuyentes.

I ANTECEDENTE PREVIO: CONSAGRACIÓN DE LOS “DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE” EN EL CT A PARTIR DE LA LEY N°20.420 DE 2010

Tal como se indicó previamente, el origen de los *derechos del contribuyente* como norma de derecho positivo se encuentra en la moción parlamentaria ingresada por el Honorable Senador Baldo Prokurica el día 13 de abril de 2005, mediante la cual se propuso la introducción de un nuevo art. “5 bis” al CT, el cual garantizaría entre otros: **[i]** El derecho a ser atendido cortésmente y ser tratado equitativamente; **[ii]** derecho a obtener de forma oportuna las devoluciones previstas en las leyes tributarias; **[iii]** derecho a conocer el estado de la tramitación de los procedimientos tributarios que le afecten; **[iv]** derecho a conocer la identidad de los funcionarios que se encuentren a cargo del procedimiento; **[v]** Derecho a solicitar copia de declaraciones y documentos; **[vi]** derecho a eximirse de aportar documentos *no exigidos por las leyes* o ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder del SII, siempre que se indique el día y procedimiento en el que lo presentó; **[vii]** derecho a mantener en secreto datos tributarios; **[viii]** derecho a que el SII realice sus actuaciones de manera expedita, evitando esperas y reiteraciones necesarias; **[ix]** derecho a formular alegaciones y aportar documentos; **[x]** derecho a ser informado al inicio de cualquier acto de fiscalización sobre su naturaleza y alcance, así como sus derechos y obligaciones; **[xi]** derecho a formular quejas y sugerencias en relación a los funcionarios y funcionamiento del SII y **[xii]** derecho a obtener copia de los documentos que formen parte de los expedientes de cualquier procedimiento del Servicio que los afecte¹⁶⁶.

Luego, si se revisa el art. 8 bis del CT, (que finalmente fue el numeral otorgado por el legislador), pareciera ser que no existen grandes variaciones entre el proyecto original del año 2005 y el que finalmente vio la luz a través de la Ley N°20.420. Sin perjuicio de esto, lo cierto es que pequeñas reformulaciones en el contenido de la norma a lo largo de la tramitación legislativa, supusieron modificaciones relevantes en el sentido de cada norma.

Sólo por mencionar algunos puntos, el proyecto original contemplaba expresamente en su numeral **[vi]** la obligación del SII de no solicitar otros documentos que no fueran aquellos *exigidos por las leyes*, cuestión que fue modificada posteriormente

¹⁶⁶ Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, Historia de la Ley 20.420, p. 3 y ss. [en línea]: <https://www.bcn.cl/historiadelailey/fileadmin/file_ley/4806/HLD_4806_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf> [consulta: 14 de octubre de 2020].

para consagrar únicamente el derecho a no aportar antecedentes que no correspondan al *procedimiento* o que ya hayan sido aportados previamente¹⁶⁷. Esta modificación que parecer ser insustancial, acarreó efectos relevantes en materia probatoria en sede administrativa, si se considera que el sentido de impedir al SII solicitar otros antecedentes que no sean aquellos exigidos por las leyes, dice más bien relación con la acreditación de ciertos actos y contratos de carácter *solemne*. En efecto, bajo la redacción de la norma original no hubiera sido posible exigir para dar por acreditados determinados actos, otros requisitos que aquellos establecidos expresamente en la ley, lo que adquiere suma relevancia si se considera que la regla general en materia de contratos es la *consensualidad* y que el dinamismo de la mayor parte de los negocios ejecutados hoy por los contribuyentes reviste la misma característica, cuestión que no siempre es aceptada en los procesos de fiscalización, por cuanto, resulta de común ocurrencia la solicitud de antecedentes escritos o *autorizados ante notario* para asignarles validez, aun cuando la ley no lo exija. Afortunadamente, esto es corregido por la Ley N°21.210 según se indicará más adelante.

Asimismo, se eliminó el derecho a exigir por parte del contribuyente, certificaciones de declaraciones presentadas por éste, a cambio de derecho a obtener copias de las mismas (cuestión que ya venía incorporado en otro numeral del proyecto original). Como contrapartida, se modificó el derecho a que las actuaciones del SII se presten sin dilaciones, evitando esperas y reiteraciones innecesarias, agregando la expresión “*certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes*”, cuestión que hizo inaplicable dicho derecho, por cuanto tales certificaciones, en la práctica no eran entregadas por parte de los funcionarios fiscales, extendiéndose en muchas ocasiones las fiscalizaciones por el plazo de prescripción previsto en el art. 200 del CT¹⁶⁸.

De esta manera, si bien el texto final de la Ley N°20.420 limitó la aplicación de algunas garantías en relación al proyecto original, es posible afirmar que el mayor aporte de esta ley que vino a modificar el CT fue de carácter cultural, toda vez que permitió precisamente la internalización de una cultura institucional por parte del Servicio y de un empoderamiento del ciudadano común en relación a la protección de determinadas garantías de los contribuyentes, generando un efecto general positivo en las relaciones que se producen a diario entre ambas partes.

¹⁶⁷ Inicialmente el proyecto solicitaba únicamente que el contribuyente señalase el día y procedimiento en el que presentó los antecedentes. Si bien la norma final no señaló expresamente ninguna formalidad, en la práctica este derecho del art. 8 bis N°6 del CT (con su redacción vigente antes de la modificación introducida por la Ley N° 21.210), quedó reducido a eximirse de aportar los antecedentes que consten en actas de recepción de documentos, o aportados por otros medios, como aquellos enviados al SII por correo electrónico.

¹⁶⁸ Es la misma Ley N° 20.420 la que agrega un nuevo inciso al art. 59 del CT para disponer el plazo *fatal* del SII para revisar determinados procedimientos a 9 o 12 meses, una vez que sea certificada la recepción de todos los antecedentes solicitados en el requerimiento de antecedentes. Si bien esta certificación se introdujo como *modelo* a través de la Circular N°33 de 2015 emitida por el SII, esto en la práctica no ocurrió, inaplicando de facto dicha norma. La Ley N° 21.210 por su parte, realiza algunas modificaciones a la norma en este sentido.

A esto contribuyó no sólo la existencia de un procedimiento ante un Tribunal independiente para reclamar sus infracciones como lo es el Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos consagrado en los arts. 155 y siguientes del CT, sino también a la obligación de exhibir en un lugar visible este catálogo de derechos para que pudiera ser revisado directamente por cualquier contribuyente.

Esto último, por cuanto si bien, tal como señaló la Moción que dio origen al proyecto, la CPR consagra tácitamente tales garantías, pudiendo estas además desprenderse y verse complementadas a través de otros cuerpos normativos como la Ley de Bases de los Procedimientos Administrativos N°19.880 (en adelante, también “LBPA”), su consagración explícita y específica permite permear de mejor manera una nueva cultura en materia de derechos —y deberes— de los contribuyentes en su relación con el SII.

El Servicio por su parte, impartió instrucciones sobre los derechos del contribuyente consagrados en la Ley N°20.420 a través de la emisión de la Circular N°19 del 1 de abril de 2011, precisando el alcance de estas normas en relación con su obligatoriedad para los funcionarios del SII.

En términos generales, la Circular vincula los distintos derechos con la existencia de otras normas propias de la Ley N°19.880 y N°18.575, confirmando que los mismos ya existían a nivel de derecho positivo, no obstante, se haya introducido una norma expresa en el CT para consagrarlos.

Sobre este acto administrativo, cabe destacar las instrucciones impartidas respecto al “*Derecho a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones previstas en las leyes tributarias, debidamente actualizadas*” del art. 8 bis N°2 del CT (con su redacción vigente antes de la modificación introducida mediante la Ley N°21.210), toda vez que ésta hace referencia a los plazos propios del art. 59 del CT previamente mencionados, no obstante esto, en la práctica no resultó de fácil aplicación, por cuanto el certificado, cuyo modelo consta en la misma Circular N°19 a propósito del art. 8 bis N°8 del CT y en la Circular N°49 de 2010, no era emitido en los procesos de fiscalización.

Por su parte, la misma Circular posteriormente limita la certificación del art. 59 del CT y por tanto la aplicación de la *caducidad* del derecho a fiscalizar al contribuyente en determinados procesos, entre ellos: **a)** Las fiscalizaciones que se inicien mediante citación practicada conforme al inciso segundo del art. 63 del CT; **b)** Las fiscalizaciones que se inicien sin requerimiento previo de antecedentes, como por ejemplo, tratándose de peticiones de devolución de impuestos fundadas en el art. 126 del CT o en el art. 27 bis de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios; **c)** Las fiscalizaciones sujetas a reglas especiales, como por ejemplo en el caso de la Ley N°18.320 (actualmente derogada) y **d)** Los requerimientos efectuados de conformidad a los arts. 34 y 35 del CT. Todo lo anterior, al ampararse de forma literal a la expresión “[...] cuando una fiscalización se inicie mediante un requerimiento de antecedentes”, excluyendo otras formas de inicio de los procesos de revisión de determinaciones tributarias¹⁶⁹.

¹⁶⁹ La misma tramitación del proyecto legislativo discurre en una serie de mociones particulares e indicaciones para intentar dar algún tipo de certeza jurídica a la extensión de los procesos de fiscalización.

Estas consideraciones hicieron de la aplicación de este derecho, tal vez, el más controvertido de los que fueron consagrados mediante la Ley N°20.420, no sólo por la discusión acerca del plazo específico aplicable a cada actuación, sino porque su aplicación generó una serie de pronunciamientos jurisprudenciales originados en el hecho de que determinados contribuyentes, amparándose en esta norma, solicitaban vía Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos¹⁷⁰ determinadas devoluciones de impuestos, principalmente relacionadas con PPUA al establecer por analogía al de los PPM, que el plazo aplicable para su devolución era el de 30 días contados a partir de la fecha en que venciera el plazo normal para presentar la declaración anual de Impuesto a la Renta, conforme dispone el art. 97 de la LIR y no los plazos del art. 59 o 200 del CT.

Sobre este antecedente, es posible encontrar una serie de fallos que sentaron una jurisprudencia más o menos uniforme en relación con la idea de que la determinación de un PPUA a favor del contribuyente y, en general de una devolución, no era un derecho del mismo que ya hubiere nacido a la vida del derecho, sino una mera expectativa, lo que impedía acceder a lo solicitado por éste. En el mismo sentido, se estableció reiteradamente que la naturaleza del Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos¹⁷¹, era proteger garantías específicas y no establecer la procedencia o improcedencia de una determinada devolución de impuestos, en tanto, de forma previa al término de la fiscalización, estos eran una mera expectativa que como tal, requerían de un procedimiento declarativo como el procedimiento general de reclamo tributario establecido en los arts. 124 y siguientes del CT. En cierto sentido, la Ley N°21.210 zanja la discusión a través de la intercalación en el art. 8 bis N°3 (sobre la obtención de devoluciones), de la expresión “*a que tenga derecho, conforme a las leyes tributarias*” confirmando que la existencia de *meras expectativas* no supone la procedencia inmediata de las devoluciones solicitadas de existir algún proceso de fiscalización pendiente.

Respecto a los demás derechos consagrados por el art. 8 bis del CT desde su incorporación mediante la Ley N°20.420 en 2010, a la fecha, si bien es cierto que han existido algunas discrepancias respecto a su aplicación asociadas principalmente a que su redacción genérica permite subsumir teóricamente múltiples circunstancias en ellos, lo cierto es que su consagración generó un cambio cultural positivo de suma relevancia entre las relaciones entre contribuyentes y el Fisco.

¹⁷⁰ En este sentido, ver, por ejemplo: Cuarto TTA, Región Metropolitana (2013): RIT VD-18-00057-2013, Considerando Quinto, y Primer TTA, Región Metropolitana (2016): RIT VD-15-00172-2015, Considerando Vigésimo Tercero. Un esfuerzo de sistematización de criterios se encuentra en SALVATIERRA GARIB, Claudio. Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos del Contribuyente: Criterios Jurisprudenciales. Revista de Derecho Público Iberoamericano N°13, 2018, pp. 181-222.

¹⁷¹ En el mismo sentido, algunos contribuyentes han acciones de protección amparándose en el art. 19 N° 24 de la CPR respecto a un supuesto derecho de propiedad sobre la devolución. El resultado en general fue sostener que la acción cautelar de protección no está consagrada para resolver asuntos que son propios de procedimientos declarativos, rechazando las solicitudes presentadas por los contribuyentes.

En esta misma línea, de forma posterior, otras instrucciones administrativas emitidas por el Servicio han buscado establecer la obligatoriedad de ciertas actuaciones buscando garantizar tales derechos, sin que éstas produzcan siempre el efecto deseado.

Es así como en la búsqueda de una modernización y mejoramiento de las relaciones entre contribuyentes y el SII, y, al atero también de experiencias comparadas, la Ley N°21.210 plantea no sólo una serie de modificaciones y agregados en esta línea, al robustecer el art. 8 bis del CT y establecer además un recurso administrativo como el recurso de resguardo para su protección, sino también a través de una nueva orgánica institucional a partir de la consagración de la DEDECON, lo que sin duda, supondrá una nueva era en la manera en que se vincula el ente fiscalizador y los administrados.

A continuación, se exponen las principales modificaciones y agregados que la Ley N°21.210 efectuó al art. 8 bis del CT que consagra los derechos del contribuyente.

II

MODIFICACIONES AL ART. 8 BIS DEL CT Y NUEVO ESTATUTO DE “DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE A PARTIR DE LA LEY N°21.210 DE 2020

Tal como se señaló precedentemente, la Ley N°21.210 introdujo una serie de modificaciones al art. 8 bis del CT, fortaleciendo con ello el catálogo de derechos establecidos en favor del contribuyente.

En particular, a mi parecer una de las normas que permite robustecer de mejor forma los derechos de los contribuyentes, se encuentra en el nuevo art. 8 bis N°4 del CT, que establece el derecho a que las actuaciones del Servicio, constituyan o no, actuaciones o procedimientos de fiscalización: a) indiquen con precisión sus fundamentos; b) se entregue información clara sobre el alcance y contenido de la actuación; c) se informe naturaleza y materia a revisar, otorgando derecho a que se certifique previa solicitud el plazo de prescripción aplicable; d) el estado del proceso de fiscalización; e) se admita la acreditación de los actos, contratos u operaciones celebrados en Chile o en el extranjero con los antecedentes que correspondan a la naturaleza jurídica de los mismos y al lugar donde fueron otorgados, sin que pueda solicitarse la acreditación de actos o contratos exigiendo formalidades o solemnidades que no estén establecidas en la ley; f) que se notifique al término de la actuación, certificándose que no existen materias gestiones pendientes respecto a la materia y periodo que se haya revisado o fiscalizado.

Como es posible notar, el nuevo art. 8 bis N°4 del CT viene a explicitar una serie de garantías adicionales en favor del contribuyente en el contexto de un proceso de fiscalización —o fuera de él—. Al igual que en el caso de los demás derechos del contribuyente, es posible desprender estas garantías de otras normas jurídicas ya vigentes, sin embargo, pareciera ser que el legislador ha optado por establecerlas de formas expresa.

Sobre este numeral cabe destacar dos cuestiones de suma relevancia y potenciales efectos en el contenido de la decisión de los actos administrativos. La primera de ellas dice relación con las obligaciones de fundamentación de los actos administrativos y la

segunda, con la prohibición de exigir solemnidades adicionales para la acreditación de los actos, contratos u operaciones celebradas en Chile o en el extranjero.

Respecto a las obligaciones de fundamentación, cabe señalar que de forma previa a la Ley N°21.210 no existía una regla específica en el CT en relación con los deberes de motivación y valoración de la prueba en la emisión de actos administrativos, encontrándose referencias a dichos conceptos, de manera expresa, únicamente en las reglas aplicables al procedimiento general de reclamo tributario consagradas en sus arts. 124 y siguientes y a otros procedimientos de carácter jurisdiccional cuya aplicación normativa es realizada en virtud de la aplicación supletoria general del art. 132 del CT que contiene las reglas probatorias de los procedimientos contencioso-administrativos en materia tributaria.

Ello, no obstante, por aplicación supletoria de la LBPA, el deber de fundamentación y motivación de los actos emanados de la administración tributaria radicaba en los arts. 11, 16, 17 letra f) y 41 de la LBPA.

De esta forma, en particular, el art. 8 bis N°4 letra a) del CT establece que, sin perjuicio de los derechos garantizados por la CPR y las leyes, constituyen derechos de los contribuyentes: “[que las actuaciones del Servicio constituyan o no procedimientos de fiscalización] a): *Indiquen con precisión las razones que motivan la actuación que corresponda. En efecto, toda actuación del Servicio deberá ser fundada, esto es, expresar los hechos, el derecho y el razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión, sea que la respectiva norma legal así lo disponga expresamente o no. Adicionalmente, deberán indicar de manera expresa el plazo dentro del cual debe ser concluida, en cuyo caso se aplicarán las reglas legales cuando existieran, y en ausencia de un plazo dispuesto por la ley, el Director mediante resolución dispondrá los plazos dentro de los cuales las actuaciones deberán ser finalizadas*” (subrayado agregado).

La introducción de esta norma supone inevitablemente un cambio de paradigma en el estándar exigible a la fundamentación del acto administrativo¹⁷², al aumentar la exigencia de dicha fundamentación en favor de los contribuyentes. Este deber de fundamentación se ve complementado además con la obligación de valorar la totalidad de prueba que se aporte al proceso¹⁷³ bajo un sistema, a mi juicio, de valoración racional de la prueba o sana crítica¹⁷⁴, impidiendo en consecuencia que el

¹⁷² Un esfuerzo en desarrollar este tema con mayor detalle se encuentra en: CASAS FARÍAS, Patricio. Fundamentación de los actos administrativos y valoración probatoria, a partir de la Modernización Tributaria de la Ley N° 21.210. Revista de Derecho Tributario de la Universidad de Concepción (7), 2020, p. 54-81.

¹⁷³ Lo cual se desprende además de lo dispuesto expresamente en el art. 8 bis N°11 del CT.

¹⁷⁴ Lo que se desprende de la obligación de expresar “*los hechos, el derecho, y el razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión*”. En el mismo sentido, de forma pretérita —y hoy simultánea— las normas de valoración del art. 35 de la Ley N°19.880. Sobre este punto, cabe señalar que la doctrina ha discutido la asimilación de la valoración de la *prueba en conciencia* con la *sana crítica*. En efecto, parte de la doctrina incluso contrasta la valoración de prueba en conciencia con el sistema de prueba legal tasada como es el caso de Carocca y Correa Selamé. Al respecto Carocca: “*en el extremo opuesto al sistema de la prueba legal o tasada, en cuanto al grado de libertad que se entrega al tribunal para valorar la prueba producida en el proceso, se encuentra el de*

acto administrativo se vea reducido a una mera enumeración de los antecedentes acompañados al proceso complementada con la transcripción en abstracto de las normas legales aplicables al caso concreto.

En un sentido similar, el art. 8 bis N°4 literal e) del CT, introduce expresamente el derecho a que se admita la acreditación de los actos, contratos u operaciones celebrados en Chile o en el extranjero con los antecedentes que correspondan a la naturaleza jurídica de los mismos y al lugar donde fueron otorgados, sin que pueda solicitarse la acreditación de actos o contratos exigiendo formalidades o solemnidades que no estén establecidas en la ley, lo que sin duda obligará a efectuar un cambio en el requerimiento de antecedentes necesarios para su validación. Esto es sin perjuicio, por supuesto, de las obligaciones relativas a la contabilidad que recaen sobre determinados contribuyentes y a la acreditación de actos que por normas de derecho común y/o especial, requieran de determinadas solemnidades.

En el numeral 5, el art. 8 bis del CT, establece un nuevo derecho en favor del contribuyente al establecer como garantía la imposibilidad del SII de iniciar un nuevo procedimiento de fiscalización¹⁷⁵, ni en el mismo ejercicio, ni en periodos siguientes respecto de partidas o hechos que ya hayan sido objeto de procedimiento de fiscalización. A este respecto, se limita la posibilidad de realizar un nuevo requerimiento por parte del Servicio, sólo en la medida en que el requerimiento tenga por objeto

apreciación en conciencia o de la íntima convicción” CAROCCA Alex. Manual de Derecho Procesal. Legal Publishing, 2003. A su vez, Correa Selamé, agrega que el sistema de íntima convicción se presenta “(...) Cuando la ley habla de apreciar la prueba en conciencia”. CORREA SELAMÉ, Jorge. Recursos Procesales y Civiles. Lexis Nexis, 2002, pp. 127-128. Sin perjuicio de esto, la mayor parte de la doctrina ha rebatido las ideas de estos autores para señalar que la valoración de prueba en conciencia no supone en ningún caso un sistema de íntima convicción, sino un sistema de valoración racional. En este sentido el profesor **Cristián Lepín** ha señalado la asimilación de la valoración en conciencia con la sana crítica, a partir de la inexistencia de derogación de las normas sobre valoración probatoria en las distintas reformas que han incluido expresamente la sana crítica; LEPIN, Cristian. Breve estudio sobre la sana crítica, Gaceta Jurídica, 2007, p. 7. A su vez, el profesor **Daniel Peñailillo** ha señalado: “cuando en el derecho chileno el legislador dispone que la prueba será apreciada en conciencia por el juez esa actitud ha de entenderse en el sentido de valoración del llamado sistema de persuasión racional y no de íntima convicción”. PEÑAILILLO, Daniel. La prueba en materia sustantiva civil. Editorial Jurídica de Chile, 1989, p.19.; los profesores **Cristián Maturana** y **Jaime Jara** por su parte, han expuesto: “el órgano decisor de un procedimiento administrativo puede y debe apreciar integralmente y con absoluta libertad —sin perjuicio del límite de la sana crítica las pruebas suministradas al expediente gubernativo” MATURANA, Cristian; JARA, Jaime. Actas de fiscalización y debido procedimiento administrativo. Revista de Derecho Administrativo N°3, p. 10. Sobre la adopción de este criterio, como la posición de la doctrina mayoritaria, es posible revisar el estudio realizado por el Consejo de Defensa del Estado. Departamento de Estudio del Consejo de Defensa del Estado. La motivación de las sentencias como un elemento de la sana crítica y el recurso de casación en el fondo. [en línea] Informe Jurídico, 2011, p.76 -78. <https://www.cde.cl/wps/wcm/connect/4c137b85-40d3-4790-9ffc>. [consulta: 01 de octubre de 2020]

¹⁷⁵ Entendiéndose para estos efectos aquel que se inicie formalmente a través de la emisión de una Citación conforme al art. 63 del CT.

un procedimiento de fiscalización referido a hechos o *impuestos* distintos a los que fueron objeto del requerimiento anterior¹⁷⁶.

La inclusión de este numeral viene a otorgar una mayor certeza jurídica en torno a la extensión, oportunidad y contenido de los procesos de fiscalización que pueden ser ejecutados por parte del Servicio.

De forma previa, la idea predominante era que todo acto de determinación de impuestos tenía el carácter de *provisional* en tanto no transcurrieran los plazos de prescripción, posibilitando que se generase más de un proceso de fiscalización sobre los mismos hechos e impuestos, sin que existiera claridad a nivel doctrinario ni jurisprudencial respecto a la aplicación de la *teoría de los actos propios* o más bien de la *confianza legítima* que debiera resguardar al contribuyente cuando se ha emitido previamente un cierre de un proceso de fiscalización. De esta manera, la inclusión de la norma limita tal posibilidad, al establecer la preclusión del derecho por parte del Fisco para revisar más de una vez los hechos gravados derivados de cuestiones fácticas equivalentes¹⁷⁷.

Sobre la aplicación de este derecho, sería útil analizar hacia un futuro la extensión de lo que deba entender como un *requerimiento de antecedentes*, toda vez que, de momento, la norma limita el derecho sólo a aquellos procesos iniciados formalmente a través de la Citación a la que hace referencia el art. 63 del CT, excluyendo otras instancias que, en la práctica, también suponen solicitudes y requerimientos de documentos y antecedentes encaminados a efectuar procesos de fiscalización. Al respecto cabe señalar que, sobre otros procedimientos no iniciados vía Citación, la norma reconoce el derecho a no ser revisado nuevamente por los mismos hechos e impuestos si la revisión concluye formalmente con una rectificación, giro, liquidación o certificación que acepte los hechos objeto de la revisión.

En la misma línea de buscar favorecer una mayor certeza jurídica, es posible destacar la inclusión del art. 8 bis N°13 del CT que establece el derecho de los contribuyentes a tener certeza de que los efectos tributarios de sus actos o contratos son aquellos previstos por la ley, sin perjuicio de las facultades de fiscalización que corresponda de acuerdo con la Ley, relacionado este derecho con la obligación del SII de mantener en su sitio web los Oficios, Circulares y Resoluciones, salvo aquellos que sean reservados de conformidad a la ley.

¹⁷⁶ La misma norma establece otros supuestos de excepción para efectuar nuevos requerimientos de antecedentes como los casos del proceso de recopilación de antecedentes, la aplicación de la NGA, o Rentas Pasivas.

¹⁷⁷ El art. 59 del CT, modificado por la Ley 21.210, establece un plazo *máximo* para la realización de determinados actos de fiscalización, contado desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que todos los antecedentes solicitados han sido puestos a su disposición para alternativamente citar en los términos del art. 63, liquidar o formular giros. De forma previa, la Ley 20.780 de 2014, había eliminado el adjetivo *fatal* al plazo del SII para efectuar las revisiones previstas en el mismo art. 59, dando paso a la interpretación del SII contenida en la Circular N° 33 de 2015, la cual señalaba que las actuaciones realizadas con posterioridad al plazo (en general de 9 o 12 meses) eran válidas en la medida en que se efectuaran dentro de los plazos de prescripción. Es decir, el incumplimiento del plazo no traía aparejada sanción alguna.

Si bien la publicidad de tales manifestaciones de la facultad interpretativa de la ley tributaria, permite al contribuyente adquirir cierto grado de certeza en relación a la aplicación de la ley, a mi juicio lo verdaderamente relevante dice relación con la primera parte de este numeral, esto es, la obligación del SII respecto a reconocer que los efectos tributarios de los actos son aquello *previstos por la ley* y no los que pueda pretender el ente fiscalizador por la vía de desconocer dichos efectos al momento de determinar diferencias impositivas. Esto por supuesto, salvo en aquellos casos en que la ley lo permita, como lo podría ser la aplicación de las normas aplicables para los casos de abuso o simulación.

Esta garantía se encuentra estrechamente relacionada con lo establecido en el art. 8 bis N°19 del CT, en torno al derecho a que se presuma que el contribuyente actúa de buena fe. Si bien la idea de que la buena fe se presume y la mala fe debe probarse por quien la alega, es un principio general del derecho a partir de lo dispuesto en el art. 707 del CC¹⁷⁸, el legislador estimó pertinente incluirlo expresamente dentro del catálogo de derechos del contribuyente.

Esto es confirmado por el proyecto de Circular ID 1522 sobre derechos del contribuyente, señalando: “[...] Así, el Servicio deberá presumir la buena fe de los contribuyentes, entendiendo por ésta, que sus operaciones, actos, contratos, negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, han sido celebrados por medios legítimos, exentos de fraude, vicios y que no tienen por objeto erosionar la base imponible de los impuestos [...]”, agregando que la buena fe sólo se desvirtúa en los casos que la ley señala.

El referido proyecto de Circular indica que esto ocurre por ejemplo en los casos de aplicación del art. 4 bis del CT a propósito de la NGA o bien, en el caso del art. 26 del CT para el cobro retroactivo de impuestos, cuando se logra acreditar que el contribuyente tenía conocimiento de un cambio de criterio.

De esta manera, a partir de la consagración de ambos derechos, el SII se encuentra obligado a ejercer acciones de fiscalización especiales¹⁷⁹ en aquellos casos en que desee prescindir de los efectos jurídicos, económicos y tributarios que las leyes le asignan a los actos ejecutados por los contribuyentes, encontrándose impedido de aplicar otras normas para disimular tal trasfondo, como lo es distorsionar las normas de tasación o atribuirle el carácter de *no necesario* a un determinado desembolso bajo el manto de los requisitos generales del gasto establecidos en art. 31 de la LIR¹⁸⁰.

Por último, dos cuestiones de suma relevancia para otorgar certeza a la extensión temporal de las actuaciones de fiscalización en favor de los contribuyentes. La primera es la consagración en el art. 8 bis N°18 del CT el derecho a que *“para todos los efectos legales y cualquiera sea el caso, se respeten los plazos de prescripción o caducidad”*, derecho estrechamente relacionado con lo dispuesto en el mismo art. numeral 4, literal c)

¹⁷⁸ La buena fe se presume, excepto en los casos en que la ley establece la presunción contraria. En todos los otros la mala fe deberá probarse.

¹⁷⁹ En específico los procedimientos aplicables a los casos en que se estime la existencia de abuso de las formas o simulación.

¹⁸⁰ Afortunadamente el concepto de gasto también fue modernizado a partir de la Ley N°21.210 en cuanto los requisitos para su aceptación.

respecto a que todo contribuyente “*tendrá derecho a que se certifique, previa solicitud el plazo de prescripción que le resulte aplicable*”.

Cabe señalar a este respecto, que la aplicación de un determinado plazo de prescripción no supone grandes problemas prácticos, por cuanto efectivamente el Servicio de Impuestos Internos en la generalidad de los casos aplica el plazo de prescripción ordinario de tres años establecido en el inciso primero del art. 200 del CT. En consecuencia, la aplicación del plazo extraordinario prescripción de seis años es efectivamente excepcional¹⁸¹.

La caducidad por su parte merece una atención distinta, por cuanto, si bien el CT establecía hasta antes de la modificación de la Ley N°21.210, supuestos de aplicación, estos han quedado relegados a la existencia de otras circunstancias como la certificación de la recepción de los antecedentes a las que hace referencia el art. 59 del CT. En efecto, el plazo de caducidad de 9 o 12 meses previsto en la norma sólo puede computarse a partir de la certificación de recepción de los antecedentes, lo cual queda subordinado en la práctica, a la voluntad del fiscalizador¹⁸².

Sobre este punto y a propósito del derecho establecido en el art. 8 bis N°10 del CT respecto a que las actuaciones de fiscalización se lleven a cabo sin dilaciones ni requerimientos o esperas innecesarias, certificada la recepción de los antecedentes solicitados, el proyecto de Circular ID 1522 sobre derechos de los contribuyentes, sometido a consulta pública recientemente, hace referencia expresamente a la obligación del funcionario fiscalizador de levantar un acta que deje constancia de la entrega de los antecedentes por parte del contribuyente.

Precisa que la norma obliga la certificación “*sin perjuicio del derecho que asiste al Servicio de solicitar nuevos antecedentes si así resulta necesario en un proceso de fiscalización*”. No obstante lo anterior, el proyecto de Circular es claro al señalar que si bien el Servicio podrá solicitar nuevos antecedentes si así resulta necesario, la nueva solicitud de antecedentes no afecta que siga transcurriendo el plazo de caducidad o prescripción según corresponda de conformidad a la ley.

Lo anterior permite concluir inequívocamente que el plazo de caducidad deberá comenzar a computarse una vez que se cumpla íntegramente el primer requerimiento, ya sea a través de la entrega material de los antecedentes o de su puesta a disposición

¹⁸¹ La discusión acerca de si se encuentra correctamente acreditada la malicia o falsedad de la declaración para aplicar el plazo extraordinario de prescripción es una cuestión distinta a lo establecido por el derecho en comento, constituyéndose los elementos subjetivos de la conducta del contribuyente (en específico la acreditación del dolo) en general para estos casos es la piedra angular de la controversia.

¹⁸² Cabe señalar que, de forma previa, la Ley N°20.780 de 2014, modificó la redacción anterior del art. 59 del CT, privando el efecto de *caducidad* que mantenía anteriormente la norma, al eliminar el vocablo *fatal* al plazo que tenía el Servicio para realizar las actuaciones de fiscalización previstas en dicha norma. En este sentido, la Circular N°33 de 2015 especifica dentro de los alcances de tal modificación “*Finalmente, cabe destacar que la circunstancia de que el plazo referido no tenga el carácter de “fatal”, implica que lo obrado más allá de su vencimiento será válido. Esto no significa, desde luego, que no exista el deber de efectuar las actuaciones de fiscalización correspondientes, dentro de ese plazo. Lo anterior es sin perjuicio del plazo de prescripción del art. 200 del CT*”.

al ente fiscalizador. A partir de este cumplimiento y previa certificación, el Servicio tendrá el plazo establecido en el art. 59 del CT para citar, liquidar o formular giros, esto es, en general 9 o 12 meses.

El mismo proyecto de Circular a propósito del numeral 18 del art. 8 bis del CT, refiere expresamente al respeto de los plazos de caducidad establecidos en el art. 59 del CT, recordando que ha sido el propio Servicio quien a través de la Circular N°73 de 2001, ha señalado que los funcionarios se deben abstener de liquidar o girar impuestos que incidan en periodos que están más allá del límite establecido por los plazos de prescripción.

La segunda cuestión relevante respecto a la extensión de los procesos llevados ante el SII se encuentra establecido en la segunda parte del art. 8 bis N°4 letra a) del CT. Si bien la primera de la norma respecto a los deberes de motivación reviste un gran interés, la misma norma agregar una segunda parte de suma importancia, señalando que además del derecho a que el acto administrativo sea fundamentado, estos “[...] deberán indicar de manera expresa el plazo dentro del cual debe ser concluida, en cuyo caso de aplicarán las reglas legales cuando existieran y, en ausencia de un plazo dispuesto por la ley, el Director mediante resolución dispondrá de los cuales las actuaciones deberán ser finalizadas”.

La inclusión de esta arista del derecho genera indudablemente una expectativa razonable para los contribuyentes respecto a la disminución de los plazos en los que se deberán extender los procesos ante el SII, abandonando la prescripción como principio general. Lo anterior, por cuanto, pese a la aplicación supletoria de la LBPA, no siempre los procesos ante la administración concluían antes del plazo de seis meses establecido en el art. 27 de dicha ley¹⁸³.

Es de esperar que la resolución a la que hace la referencia la norma se dicte a la brevedad, ya sea confirmando la referencia que hace el art. 6 letra B N°5 del CT a propósito de la RAF, respecto al plazo de 60 días para resolver *las peticiones administrativas* que se promuevan ante los Directores Regionales, o bien, estableciendo plazos razonables para evitar la dilación innecesaria de los procedimientos administrativos en materia tributaria.

En cualquier caso, debe primar la sensatez en la determinación de dicho plazo a fin de permitir a los funcionarios del ente fiscalizador revisar todos los antecedentes aportados por el contribuyente y facilitar con ello la emisión de actos administrativos correctamente fundamentados bajo los estándares exigidos por el mismo CT. En caso contrario, existe el riesgo de que en aquellas peticiones que afecten el patrimonio fiscal, el silencio negativo se constituya como una regla común de conformidad a lo establecido en el art. 65 de la LBPA, lo que sin lugar a duda supondría un enorme retroceso en la gestión del SII, en desmedro de los contribuyentes.

Por último, cabe mencionar otras inclusiones y modificaciones introducidas al art. 8 bis del CT, como el N° 14 mediante el cual se reconoce derecho a que las actuaciones

¹⁸³ En contraposición de esta extensión en algunos casos desproporcionada, por instrucción interna del SII existen algunas peticiones administrativas que se resuelven dentro de un plazo de dos meses, lo que sin duda favorece al contribuyente si todos los antecedentes son efectivamente ponderados para su resolución.

del SII no afecten el normal desarrollo de las operaciones o actividades económicas de los contribuyentes salvo las excepciones establecidas en la ley, en cuyo caso podrá exigirse que se le notifique previamente las razones que fundamenten tales medidas.

En la misma línea, el art. 8 bis N°15 establece el derecho a ser notificado de cualquier restricción de informar los actos y modificaciones a que aluden los arts. 68 y 69 del CT u otras acciones que afecten el ciclo de vida del contribuyente, así como la posibilidad de informar modificaciones de otra índole o realizar cualquier clase de actuaciones ante el Servicio.

Como se desprende de lo previamente expuesto, la Ley N° 21.210 introdujo una serie de inclusiones y modificaciones al art. 8 bis del CT que vienen a generar una verdadera reformulación del catálogo de derechos del contribuyente, afectando a partir de sus distintos numerales, cada una de las actuaciones realizables por parte del Servicio en sus funciones de fiscalización tributaria.

Sólo desde una perspectiva cuantitativa, la Ley N° 21.210 concluye en una norma que posee 19 numerales, lo que supone casi duplicar nominalmente la cantidad de derechos establecidos de forma previa a la Modernización Tributaria. Esto es sin perjuicio a lo ya mencionado, respecto a que determinados numerales incluyen en sí mismos múltiples garantías como el caso del art. 8 bis N°4 literales a), b), c) y d), e) y f) del CT.

Es de esperar en consecuencia, que al igual que la Ley N° 20.420 que introdujo la primera versión del art. 8 bis del CT en el año 2010, las modificaciones establecidas por la Ley N° 21.210 en 2020, tanto en este artículo como a lo largo del CT supongan el inicio de una nueva relación entre los contribuyentes y el Servicio.

Para resguardar estas garantías, el legislador ha optado no sólo por mantener el Procedimiento Especial de Reclamo de Vulneración de Derechos establecido en los arts. 155 y siguientes del CT, sino también ha introducido la existencia de un nuevo recurso en sede administrativa, al que ha denominado *Recurso de Resguardo* y cuyo análisis se plantea a continuación.

III EXISTENCIA DE UN NUEVO “RECURSO DE RESGUARDO” COMO ALTERNATIVA AL RECLAMO POR VULNERACIÓN DE DERECHOS

El art. 8 bis del CT en sus incisos finales establece como mecanismo de defensa: “*El contribuyente podrá presentar un recurso de resguardo al considerar vulnerados sus derechos producto de un acto u omisión del Servicio, ante el competente Director Regional o ante el Director Nacional en su caso, si la actuación es realizada por el Director Regional, dentro de décimo día contado desde su ocurrencia, debiendo recibirse todos los antecedentes que el contribuyente acompañe a la presentación para fundar el acto u omisión que origina dicho recurso. Recibido el recurso de resguardo, este deberá resolverse fundadamente dentro de quinto día, ordenando se adopten las medidas que corresponda. Toda prueba que sea rendida deberá apreciarse fundadamente*”.

El objeto central del recurso de resguardo es evitar que las desavenencias entre los contribuyentes y los funcionarios del SII se judicialicen en procedimientos de vulneración de derechos conforme a los dispuesto en los arts. 155 y siguientes del CT, permitiendo recurrir a una última instancia administrativa de forma previa a la interposición del reclamo en sede jurisdiccional.

Es importante agregar en cualquier caso que su interposición deja a salvo el derecho a recurrir efectivamente a los TTA, conforme al procedimiento del Párrafo 2° del Título III del Libro Tercero del CT, toda vez que la misma norma señala expresamente que, de lo resuelto por el Director Regional se podrá interponer reclamo por Vulneración de derechos conforme a las reglas generales.

Alternativamente, en caso de que el contribuyente así lo estime conveniente, podrá reclamar en forma directa ante los TTA respecto a los actos u omisiones del Servicio que vulneren cualquiera de los derechos establecidos en el art. 8 bis del CT, por la vía del Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos.

El inc. penúltimo del art. 8 bis agrega que el Servicio deberá tomar las medidas necesarias para que los funcionarios actúen en conocimiento y cabal respecto de los derechos de los contribuyentes.

De esta manera, el legislador ha optado porque sea el propio SII a través del superior jerárquico que corresponda, quien disponga de la última alternativa de solución respecto a eventuales vulneraciones de derechos que se puedan generar en el marco de las relaciones entre los contribuyentes y el SII.

En este sentido, la inclusión del recurso de resguardo en esta sede supone un gran avance y alternativa de solución de conflictos, toda vez que no sólo asegura la posibilidad de recurrir administrativamente —y dejar a salvo la posibilidad de accionar por la vía judicial— sino porque está estructurado además para ser resuelto en plazos breves, lo que favorece la posibilidad de obtener una solución en favor del contribuyente. En efecto, el proyecto de Circular N° 1522 señala que el informe evacuado por el área o departamento objeto del recurso deberá ser evacuado en un plazo máximo de dos días contado desde la presentación del recurso. En el mismo plazo y luego de haberse rendido la prueba testimonial si hubiera, el expediente electrónico será enviado al Director Regional, Subdirector de Fiscalización, Director de Grandes Contribuyentes o al Director Nacional según corresponda, para que en un plazo de no menos de tres, ni más de cinco días de recibido el recurso, lo conozca y lo resuelva.

De esta manera, el recurso de resguardo viene a institucionalizar en parte, una forma de poner en conocimiento ante la autoridad superior del funcionario eventualmente infractor que, hasta la inclusión por escrito de este procedimiento, se verificaba de manera desformalizada a través de la solicitud de audiencias por parte del contribuyente vía Ley de Lobby o instancias similares ante los Directores Regionales y el Director Nacional del SII, circunstancia que además —por desconocimiento en su existencia como mecanismo— quedaba relegado solo en favor de algunos contribuyentes con acceso a asesoría especializada, lo que se corrige también con la inclusión de este recurso¹⁸⁴.

¹⁸⁴ Todo, además, sin perjuicio de la relevancia que pueda adquirir la participación de la DEDECON a futuro en estas materias.

En cuanto al procedimiento en particular, el proyecto de Circular que refiere a los derechos del contribuyente y otros procedimientos, ya mencionada previamente, señala que el recurso de resguardo deberá interponerse por escrito, privilegiando eso sí los medios electrónicos y deberá cumplir con algunos requisitos básicos a todo recurso como la correcta individualización y la identificación de la Unidad, Área, Departamento o Subdirección del SII que haya tenido participación en la vulneración, debiendo precisar los hechos, así como el derecho que ha sido vulnerando, precisando en cualquier caso que no será necesario el patrocinio de un abogado para su interposición.

En cuanto a su objeto, se establece que el propósito fundamental del recurso es restablecer el ejercicio de cualquiera de los derechos del art. 8 bis del CT o dejar sin efecto la actuación realizada o bien, ordenar la realización de alguna actuación con el objeto de cumplirlos, incluyendo no sólo los expresamente señalados en esta norma, sino también, todos aquellos derechos que la CPR y las leyes reconocen a los contribuyentes y que hubieran sido vulnerados por el Servicio por una acción u omisión.

El recurso que se interponga por parte del contribuyente se ingresará a un expediente electrónico que contendrá todos los antecedentes aportados por los contribuyentes, actuaciones del Servicio y Resolución del caso, pudiendo acceder los recurrentes al mismo a través de la página web del mismo.

En cuanto a la resolución del recurso, el proyecto de Circular N° 1522 (y que seguramente pronto será instrucción oficial) indica que ésta deberá contener en su fundamentación un análisis de todas y cada una de las peticiones planteadas por el contribuyente, señalando expresamente las razones de hecho y de derecho por las cuales los antecedentes que forman parte del proceso permiten formar su convicción para acogerlo o rechazarlo, estableciendo, en caso de que se acoja el recurso, la forma en la cual el Servicio restablecerá el libre ejercicio de los derechos de los contribuyentes.

La forma de valoración de la prueba prevista para el recurso sigue la regla general del CT en materia administrativa al disponer la aplicación del art. 35 de la LBPA sobre valoración de la “*prueba en conciencia*” que tal como se señaló previamente, es asimilado por una parte importante de la doctrina al sistema de valoración de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica. Mismo sistema de valoración probatorio dispuesto por el legislador en sede jurisdiccional conforme indica el inc. 13° del art. 132 del CT.

A continuación, el proyecto de Circular atribuye al sistema de valoración racional, la *consecuencia* de una libertad probatoria y fundamentación. Si bien esto supone un tratamiento conceptual cuyo desglose escapa a los alcances de este trabajo, es valorable la pretensión de reconocimiento expreso que hace a la idea de libertad y admisibilidad de pruebas, valoración racional y fundamentación de los actos administrativos reconociendo incluso, adecuadamente, que una resolución correctamente fundamenta debe hacerse cargo de toda la prueba rendida en el recurso, incluso de aquella que ha sido desestimada, indicando en ese caso las razones para ello.

Por último, se agrega un medio de impugnación adicional en contra de la resolución que falle el recurso, estableciéndose que en contra de la resolución que acoja parcialmente o deniegue el recurso, al contribuyente le asiste la interposición de un

recurso de reposición ordinario que deberá deducirse en el plazo de 5 días en los términos de la Ley N° 19.880.

En cualquier caso, se especifica interposición de un recurso ordinario de reposición no suspende el plazo que tiene el contribuyente para reclamar de lo resuelto respecto del recurso de resguardo ante el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del Párrafo 2° del Título III del Libro Tercero del CT, cuestión que deberá ser evaluada por el contribuyente al momento de establecer la estrategia general de impugnación en contra de los actos u omisiones que estima, hayan vulnerado los derechos resguardados por este recurso.

CONCLUSIONES

La noción de *derechos de los contribuyentes* y su consagración por escrito encuentra su origen hace más de dos décadas en distintas normas de derechos comparado en virtud de las cuales, los distintos ordenamientos jurídicos han establecido un catálogo de derechos, así como procedimientos para su resguardo en favor de los contribuyentes.

En el caso chileno, el primer antecedente se encuentra en el ingreso de la moción parlamentaria del año 2005 que derivaría finalmente en la creación de un art. 8 bis del CT en el año 2010, a través de la Ley N° 20.420, la cual supuso un verdadero cambio cultural de la relación entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos.

Diez años después, la Ley N° 21.210 de 2020 que Moderniza la Legislación Tributaria, ha propuesto una reformulación y complementación de esta norma a través de una considerable extensión de la norma, tanto en su sentido cuantitativo como cualitativo respecto al catálogo de derechos incluidos en ella, entre los que destacan, entre otros, el derecho a exigir la fundamentación del acto administrativo y valoración de la prueba, el reconocimiento de la buena fe como regla general en materia tributaria, el derecho a no ser objeto de procesos de fiscalización en más de una ocasión a partir de los mismos hechos e impuestos, entre otros; otorgando una completa batería de garantías para los contribuyentes.

Esto, al igual que la Ley N° 20.420 probablemente supondrá una verdadera modernización y nueva relación entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos de cara a los años próximos, lo cual es favorable no sólo para los administrados, sino para el sistema impositivo en su conjunto, toda vez que, sin duda, la prevención de vulneración de derechos o su corrección permite generar un mayor cumplimiento y una menor judicialización de conflictos en materia tributaria.

Asimismo, para resguardar estos derechos del contribuyente, el legislador ha dispuesto de un nuevo mecanismo de denuncia e impugnación en sede administrativa, al que ha denominado *recurso de resguardo*, el que permitirá a los contribuyentes de manera simple y expedita y, sin necesidad de recurrir obligatoriamente a la vía jurisdiccional, el restablecimiento de las garantías eventualmente vulneradas.

Estas modificaciones y agregados introducidos por la Ley N° 21.210, sin lugar a dudas suponen un avance y modernización de las garantías de los contribuyentes, alineando en sentido similar a otras legislaciones comparadas, lo que se plantea como una realidad potencialmente esperanzadora.

En cualquier caso, el mayor —y mejor— efecto que esperamos pueda provocar este nuevo catálogo de derechos, es una transformación de carácter cultural a través de la internalización del debido respeto y resguardo de los derechos del contribuyente, cuestión a la que el SII se encuentra mandatado a incentivar en sus funcionarios, conforme dispone expresamente el inciso penúltimo del nuevo art. 8 bis del CT.

Como cuestión final, cabe señalar que a los contribuyentes nos cabe no sólo velar por el resguardo de tales derechos, sino también, por el adecuado cumplimiento de nuestras obligaciones tributarias, disminuyendo con ello los potenciales conflictos con la autoridad tributaria.