

## **ALGUNAS CONSIDERACIONES EN TORNO AL ARTÍCULO 132 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LA IGUALDAD Y DEFENSA DE LAS PARTES EN EL PROCESO**

---

**Florencia Larrain Villanueva**

Profesora de Derecho de la Empresa y de  
Política Latinoamericana, Universidad de los Andes, Chile  
Máster en Estudios Políticos Europeos, Universidad de Heidelberg  
Licenciada en Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Chile  
flarrain2@miuandes.cl

**Resumen:** Se analiza el Art. 132 del Código Tributario, el cual establece como sanción procesal el supuesto de la inadmisibilidad probatoria. La norma ha sido objeto de dos recursos de inaplicabilidad, ambos rechazados en forma unánime por el Tribunal Constitucional. Pese a ello, el artículo sostiene que la norma presenta algunos reparos en materia de igualdad ante la ley del punto de vista de la defensa del contribuyente en el procedimiento tributario que permitirían cuestionar su constitucionalidad.

**Palabras clave:** Tribunal Constitucional; inadmisibilidad probatoria; garantías del contribuyente; igualdad ante la ley; debido proceso

## 1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo analiza en forma crítica la constitucionalidad del Artículo 132 del Código Tributario desde el punto de vista de la igualdad procesal en lo que respecta a la sanción contenida en el inciso undécimo del Artículo 132 del Código Tributario, en adelante CT, que dispone en su parte pertinente:

*“No serán admisibles aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63 del CT y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo. El reclamante siempre podrá probar que no acompañó la documentación en el plazo señalado por causas que no le hayan sido imputables”.*

El inciso duodécimo del mismo artículo agrega que el Juez Tributario y Aduanero se pronunciará en la sentencia sobre esta inadmisibilidad.

La disposición citada ha sido objeto de revisión por parte del Tribunal Constitucional (en adelante TC) en dos oportunidades<sup>1</sup>, la más reciente de julio de 2017. Ambos fallos han rechazado en forma unánime los recursos de inaplicabilidad interpuestos, condenando además a los requirentes en costas. En ambos casos, el TC revisó la constitucionalidad de la norma aplicada a dos casos concretos considerando las eventuales infracciones que ella podría plantear respecto al derecho a la prueba y al de defensa.

La norma fue introducida mediante la Ley N° 20.322<sup>2</sup> destinada a fortalecer y perfeccionar la Justicia Tributaria. Se incorporó durante el segundo trámite constitucional en el Senado por los Senadores Jovino Novoa y Baldo Prokurica, a raíz de la inquietud planteada por el SII en el sentido de que “no es de rara ocurrencia que litigantes de mala fe oculten antecedentes que están en su poder pero que el Servicio desconoce, porque no ha sido parte en el hecho o acto jurídico que consta en ellas. El contribuyente, entonces, hace aparecer los antecedentes más tarde, echando por tierra el proceso cuando ya no es posible rectificar e intentar la acción adecuada, porque ha vencido el plazo de prescripción que la extingue”<sup>3</sup>, con la intención de incentivar la puesta oportuna a disposición del fiscalizador de los antecedentes necesarios y de evitar procesos erróneos.

<sup>1</sup> Tribunal Constitucional, sentencia de fecha 31 de enero de 2013, Rol N° 2279-12 y Tribunal Constitucional, sentencia de fecha de 11 de julio de 2017, Rol N° 3262-16

<sup>2</sup> Publicada en Diario Oficial de 27 de enero de 2009

<sup>3</sup> Historia de la Ley N° 20.322, p. 499

La sanción procesal establecida difiere de figuras similares consagradas en otros procedimientos tales como el medioambiental<sup>4</sup>, el de libre competencia<sup>5</sup> y con el general, contenido en el Código de Procedimiento Civil, y en particular con las medidas prejudiciales probatorias<sup>6</sup>, tales como la exhibición de documentos<sup>7</sup>. La principal diferencia radica en que la sanción, sin perjuicio de solicitarse y determinarse en sede jurisdiccional, remite a una etapa administrativa previa de liquidación del impuesto, en la cual el contribuyente actúa sin asesoría especializada y donde no existe control jurisdiccional.

La norma en estudio ha sido criticada por parte de la doctrina nacional y defendida por otros. Entre sus críticos encontramos a autores como Álamos, quien expresa tener “serias dudas acerca de la constitucionalidad del alcance de la norma prohibitiva, cuya razón no alcanzo a comprender”<sup>8</sup>. En este mismo sentido se pronuncia Massone cuando expresa que “la disposición es excepcional en nuestro Derecho Procesal y no nos parece que la presunción de mala fe ni los mayores gastos que presuntamente irroque la omisión del contribuyente puedan justificar una norma inequitativa como ésta”<sup>9</sup>.

Endress<sup>10</sup>, a su vez, considera la exclusión de prueba como inequitativa indicando que “el nuevo procedimiento impide que el contribuyente presente documentos que se le hayan solicitado con anterioridad por el SII. La exclusión de esta probanza del contribuyente no impone la obligación (o carga) correlativa a la administración tributaria de aportar los antecedentes que posee, ni tampoco aplica esta preclusión al Fisco”, agregando García que “dicha norma encierra un grave peligro de afectación al debido proceso y específicamente al derecho a defensa del contribuyente, pues le impide probar sus alegaciones y defensas”<sup>11</sup> y en que la sanción “perjudica al

<sup>4</sup> Art. 29 inciso 3° Ley 20.600 de 28 de junio de 2012 en relación a los artículos 186 a 230 del CPC

<sup>5</sup> El artículo 39 letra h del Decreto Ley N°211, faculta al Fiscal Nacional Económico para solicitar a los particulares las informaciones y antecedentes que estime necesarios con motivo de las investigaciones que practique. Las personas requeridas pueden, sin embargo, solicitar al Tribunal de Defensa de la Libre Competencia que deje sin efecto total o parcialmente el requerimiento

<sup>6</sup> Artículos 273 y siguientes del CPC

<sup>7</sup> El Artículo 349 del CPC consagra la facultad de una parte para solicitar la exhibición de los documentos que se encuentran en poder de la contraparte o de un tercero.

<sup>8</sup> Álamos, Dagomar E. Los Derechos del Contribuyente Chileno. Procedimiento de Reclamo. Un Análisis de la Ley N°20.420 de 2010. Santiago, Thomson Reuters Puntotex, 2010, p. 119

<sup>9</sup> MASSONE, Pedro, Tribunales y Procedimientos Tributarios. 3° ed. Santiago, Legal Publishing, 2010, .170

<sup>10</sup> Citado por Massone, Pedro, Tribunales y Procedimientos Tributarios. 3a ed. Santiago, Legal Publishing, 2010, p. 170.

<sup>11</sup> García, Jaime. Tribunales Tributarios y Aduaneros. Inadmisibilidad Probatoria, un tema polémico. Revista del Abogado 58: 19, 2013

contribuyente en la etapa previa a la jurisdiccional (citación), en que éste carece de asistencia jurídica para apreciar con propiedad los efectos de la regla<sup>12</sup>. Walker agrega también que “privar al contribuyente de poder usar un medio de prueba por no haberlo presentado en la instancia administrativa, en nuestro parecer es inaceptable, más aún cuando de acuerdo con el mismo artículo 63 del Código Tributario (que regula la citación) le otorga al SII expresamente la facultad de hacer uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieran adeudarse<sup>13</sup>, postura en la que coinciden autores como Blanche.<sup>14</sup>

Algunos autores justifican la norma. Valdivia<sup>15</sup> considera que ella “busca evitar que el contribuyente planifique la entrega de sus medios probatorios, a su conveniencia, limitando la certeza y eficacia de la acción fiscalizadora”. Ugalde, Ugarte y García han indicado también al respecto que “se trata de una sanción procesal para el contribuyente que –en cierto modo- se encuentra de mala fe, puesto que disponiendo de los antecedentes que el Servicio de Impuestos Internos le requiere en la citación prevista en el artículo 63, no los acompaña dentro del plazo para contestar la citación<sup>16</sup>. A juicio de estos autores al contribuyente que se encuentre en la situación descrita se le puede considerar de mala fe y, por consiguiente, aplicársele la sanción revisada, por cuanto con esa actitud obliga al SII a practicar una liquidación que, de otro modo, no se practicaría, o se haría de un modo totalmente diverso. Al respecto cabe destacar que la norma no radica el problema en la mala fe del contribuyente sino más bien en su inactividad o falta de colaboración.

La historia de la ley da cuenta de diversas opiniones respecto a su constitucionalidad. El primero en plantear dudas fue el H. Senador Guillermo Vásquez, quien presentó

---

<sup>12</sup> Massone, Pedro. *Tribunales y Procedimientos Tributarios*. 3a ed. Santiago, Legal Publishing, 2010, p. 170

<sup>13</sup> Walker, Ricardo. *Conversaciones Tributarias del Instituto de Derecho Tributario: Proyecto de Ley que fortalece y perfecciona la Justicia Tributaria*, enero 2007, [en línea] <<http://www.ichdt.cl/tribunales2.htm>>[consulta:30 de junio de 2017].

<sup>14</sup> Blanche, Christian. *Conversaciones Tributarias del Instituto de Derecho Tributario: Proyecto de Ley que fortalece y perfecciona la Justicia Tributaria*, enero 2007 [en línea] <<http://www.ichdt.cl/tribunales2.htm>>[consulta:30 de junio de 2017].

<sup>15</sup> Valdivia, Francisco J. *Reforma a la Justicia Tributaria, Reporte Tributario N°22*, de [en línea] <<http://www.cetuchile.cl/reportetributario/2011/rt22.pdf>> [consulta: junio 2017] Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile, diciembre de 2011

<sup>16</sup> Ugalde, Rodrigo, García, Jaime y Ugarte, Alfredo. *Tribunales Tributarios y Aduaneros*. Santiago, Legal Publishing, 2009, p. 131

la indicación N°69<sup>17</sup> mediante la cual pretendía suprimir los incisos que establecían la sanción en comento. En la Cámara Baja, el Diputado Rodrigo Álvarez<sup>18</sup> planteó reserva a la norma indicando que no era adecuada e incluso inconstitucional. Sostuvo que si bien la mayoría de los aspectos procesales del Proyecto eran adecuados, tanto la precisión de las reglas de la sana crítica para la rendición de la prueba<sup>19</sup> como esta limitación son normas inadecuadas<sup>20</sup>.

Tomando en consideración las distintas opiniones sobre la constitucionalidad de la norma planteadas durante el debate parlamentario por el H. Senador Vásquez y Diputado Álvarez, y por reconocidos especialistas en la materia, resulta relevante su análisis crítico.

Ello pues, su vigencia plantea un aumento en el grado de cooperación en la determinación de la obligación tributaria y una restricción probatoria con características especiales y diversas a las contenidas en otros procedimientos administrativos y en la legislación civil, aplicables exclusivamente a una de las partes del proceso.

A nuestro juicio, plantea asimismo, una limitación en la defensa ante los tribunales como resultado de una inacción en una etapa administrativa anterior, que no necesariamente satisface los mismos estándares de bilateralidad de la audiencia exigidos en sede jurisdiccional.

El presente artículo sostiene que los reparos a la norma derivan principalmente de la desigualdad que ella plantea en el ejercicio de la defensa de los intereses del contribuyente y que, por ende, es posible cuestionar su apego a la Constitución.

---

<sup>17</sup> Historia de la Ley N° 20.322, p.499

<sup>18</sup> Tercer trámite constitucional. Historia de la Ley N° 20322, p. 666, [en línea] <<http://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4742/>> [consulta: 29 de junio de 2017].

<sup>19</sup> En cuanto a la valoración de la prueba según la regla de la sana crítica, es importante destacar que ella es una de las modificaciones de fondo más importantes de la ley, por cuanto altera la forma en que el juez debe apreciar la prueba aportada en el juicio. Hasta la reforma, regía un sistema de prueba legal o tasada. El legislador era quien determinaba los medios de prueba y el valor probatorio que el juez debía darle para dar por probado un hecho y sus circunstancias. Bajo el nuevo sistema, si bien existe libertad de medios probatorios, se exige que en el descubrimiento de la verdad, el juez aplique los medios que aconseja la razón y el criterio racional, y motive las conclusiones a que llega en la sentencia. Esta forma de apreciar la prueba resulta fundamental para comprender el alcance de la sanción estudiada.

<sup>20</sup> En el Informe de la Comisión de Hacienda el mismo diputado hizo valer sus reparos respecto a lo planteado en el proyecto en materia probatoria, aunque sin extenderse sobre el punto ni entregar fundamentos sobre la eventual falta de constitucionalidad de la norma.

Analiza en primer lugar el contenido y límites del derecho a la prueba dentro del marco de la garantía del debido proceso. A continuación desarrolla la igualdad de las partes en el procedimiento tributario, revisando principalmente el derecho de defensa, el principio de colaboración procesal y la igualdad de armas.

Concluye que no obstante la norma en estudio limita el derecho a la prueba, esta restricción no produce necesariamente como efecto dejar al contribuyente en la indefensión. Sin perjuicio de lo anterior, la norma establece una discriminación en contra del contribuyente, afectando la igualdad de las partes para defenderse en el marco del procedimiento contencioso tributario. Produce, por lo tanto, una situación de inferioridad respecto de su contraparte reñida con el ordenamiento constitucional. Por esta razón, resultaría aconsejable introducir mejoras en el procedimiento administrativo, elevando el estándar de bilateralidad exigido por el CT, asegurando el debido acceso a asesoría letrada y estableciendo un control jurisdiccional previo en la fase administrativa. También resultaría adecuado un rol más activo por parte del Juez a fin de mitigar los efectos negativos que la aplicación de la sanción pudiera acarrear al momento de probar debidamente sus pretensiones.

## 2. LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

### 2.1 Aspectos Generales

La relevancia de la prueba en cualquier proceso es un asunto innegable pues permite establecer la verdad y determinar los hechos que servirán de base para la sentencia, supuestos fácticos que tienen el carácter de sustanciales, pertinentes y controvertidos por las partes. No parece existir discusión respecto a que el derecho a presentar pruebas es un elemento del debido proceso<sup>21</sup>.

Aunque “la recepción de la prueba es connatural al derecho de defensa, constituyéndose en garantía esencial de un procedimiento racional y justo”<sup>22</sup>, no constituye un derecho absoluto. Se trata de un derecho eventual que “dependerá de las circunstancias del caso y de la pertinencia de la misma”<sup>23</sup>, pudiendo

<sup>21</sup> En ese sentido se pronuncian las sentencias del Tribunal Constitucional Rol N° 699, c°9, Rol N°2628, c.6°, Rol N° 2546, c.7°, Rol N° 2748, c.15° y Rol N° 2757, c.41°

<sup>22</sup> Tribunal Constitucional, sentencia de fecha 8 de agosto de 2006, Rol N°478-06, c.22°

<sup>23</sup> En este sentido se pronuncian las sentencias del Tribunal Constitucional Rol N°596, c.16°, Rol N°699,c. 9°, Rol N° 806, c.22° y Rol N° 2546, c.8°

el legislador “determinar el momento en que corresponda ofrecer y producir las pruebas, facultando al juez de la causa para llevar ésta adelante aunque estuviese pendiente una prueba que no se ofreció oportunamente”<sup>24</sup>. Incluso existiendo hechos pertinentes, sustanciales y controvertidos, el legislador puede prohibir cierta prueba por estimar que es contraria al ordenamiento jurídico<sup>25</sup>. Lo que se encuentra vedado al legislador es efectuar limitaciones o exclusiones probatorias que generen la indefensión o produzcan una situación de inferioridad respecto de una de las partes.<sup>26</sup> La limitación en estudio efectivamente no produce la indefensión<sup>27</sup>, pues se permite al contribuyente valerse de otros medios probatorios. Sin embargo, a nuestro juicio, la norma produce una inferioridad en cuanto a las armas de defensa con las que cuenta el contribuyente.

En el ámbito tributario, la prueba permite determinar la obligación del contribuyente en beneficio del Fisco, obligación que se justifica en la solidaridad, y en la que existe un marcado interés público pero que, a su vez, limita el derecho de propiedad. Como contrapeso el ciudadano goza de garantías establecidas a nivel constitucional<sup>28</sup> y

<sup>24</sup> Tribunal Constitucional, sentencia de fecha 30 de diciembre de 2014, Rol N° 2546-13, c. 9°

<sup>25</sup> Por ejemplo la norma contenida en el Art. 334, inciso segundo del Código de Procedimiento Penal conforme a la cual se prohíbe incorporar como medio de prueba o dar lectura a actas o documentos que dieran cuenta de actuaciones o diligencias declaradas nulas, o en cuya obtención se hubieren vulnerado garantías fundamentales

<sup>26</sup> Este razonamiento pugna con el sostenido por el Tribunal Constitucional en la sentencia Rol N°3262 c.16° en la cual afirma que el derecho a la defensa se reduce exclusivamente a la proscripción de la indefensión

<sup>27</sup> El TC ha sentado como criterio en la STC Rol 2727 c. 28 que no se vulnera el debido proceso ni el derecho a defensa del deudor cuando éste tiene “mecanismos de tutela tanto en sede administrativa como judicial”.

<sup>28</sup> Al efecto, el Art. 19 n°20 de la Constitución asegura a todas las personas la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.

Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo.

legal<sup>29</sup>, entre ellas las del debido proceso<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> El Art. 8 bis CT establece al efecto que, sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución y las leyes, constituyen derechos de los contribuyentes, los siguientes:

1° Derecho a ser atendido cortésmente, con el debido respeto y consideración; a ser informado y asistido por el Servicio sobre el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones.

2° Derecho a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones previstas en las leyes tributarias, debidamente actualizadas.

3° Derecho a recibir información, al inicio de todo acto de fiscalización, sobre la naturaleza y materia a revisar, y conocer en cualquier momento, por un medio expedito, su situación tributaria y el estado de tramitación del procedimiento.

4° Derecho a ser informado acerca de la identidad y cargo de los funcionarios del Servicio bajo cuya responsabilidad se tramitan los procesos en que tenga la condición de interesado.

5° Derecho a obtener copias, a su costa, o certificación de las actuaciones realizadas o de los documentos presentados en los procedimientos, en los términos previstos en la ley.

6° Derecho a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener, una vez finalizado el caso, la devolución de los documentos originales aportados.

7° Derecho a que las declaraciones impositivas, salvo los casos de excepción legal, tengan carácter reservado, en los términos previstos por este Código.

8° Derecho a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados.

9° Derecho a formular alegaciones y presentar antecedentes dentro de los plazos previstos en la ley y a que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente.

10° Derecho a plantear, en forma respetuosa y conveniente, sugerencias y quejas sobre las actuaciones de la Administración en que tenga interés o que le afecten.

Los reclamos en contra de actos u omisiones del Servicio que vulneren cualquiera de los derechos de este artículo serán conocidos por el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del Párrafo 2° del Título III del Libro Tercero de este Código.

En toda dependencia del Servicio de Impuestos Internos deberá exhibirse, en un lugar destacado y claramente visible al público, un cartel en el cual se consignen los derechos de los contribuyentes expresados en la enumeración contenida en el inciso primero.

<sup>30</sup> El Art 19 n°3 de la Constitución asegura a todas las personas la igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos.

Toda persona tiene derecho a defensa jurídica en la forma que la ley señale y ninguna autoridad o individuo podrá impedir, restringir o perturbar la debida intervención del letrado si hubiere sido requerida. Tratándose de los integrantes de las Fuerzas Armadas y de Orden y Seguridad Pública, este derecho se regirá, en lo concerniente a lo administrativo y disciplinario, por las normas pertinentes de sus respectivos estatutos.

La ley arbitrará los medios para otorgar asesoramiento y defensa jurídica a quienes no puedan procurárselos por sí mismos. La ley señalará los casos y establecerá la forma en que las personas naturales víctimas de delitos dispondrán de asesoría y defensa jurídica gratuitas, a efecto de ejercer la acción penal reconocida por esta Constitución y las leyes.

Toda persona imputada de delito tiene derecho irrenunciable a ser asistida por un abogado defensor proporcionado por el Estado si no nombrare uno en la oportunidad establecida por la ley.

Nadie podrá ser juzgado por comisiones especiales, sino por el tribunal que señalare la ley y que se hallare establecido por ésta con anterioridad a la perpetración del hecho.

Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente

La prueba de la obligación tributaria “es uno de los temas más discutidos en el ámbito del Derecho Tributario y de escaso desarrollo doctrinario.”<sup>31</sup> Comprende el análisis de cuatro temáticas: el objeto de la prueba, el peso o carga de misma, los medios de prueba de la obligación tributaria y su apreciación por parte del juez. Su análisis en profundidad excede un trabajo como el nuestro. No obstante, debe tenerse presente que esta actividad se encuentra inserta en el contexto de una relación jurídico-tributaria y debe apegarse siempre a la legalidad y el respeto a los derechos de los contribuyentes. Por ello, coincidimos con Wahn en que cualquier reflexión en torno a la prueba en materia tributaria debe efectuarse de acuerdo a sus principios estructurales en concordancia con las garantías fundamentales de los contribuyentes<sup>32</sup>.

## 2.2 Objeto de la Prueba

Tal como puntualiza Sentís, “lo que se prueba son afirmaciones que podrán referirse a hechos. La parte-siempre la parte; no el juez- formula afirmaciones; no viene a traerle al juez sus dudas sino su seguridad- real o ficticia sobre lo que sabe; no viene a pedirle al juez que averigüe sino a decirle lo que ella ha averiguado; para que el juez constate, compruebe, verifique (ésta es la expresión exacta) si estas afirmaciones coinciden con la realidad<sup>33</sup>”. En el caso de la obligación tributaria estas afirmaciones giran en torno a la verificación de un hecho gravado o imponible. Ello implica probar la temporalidad del hecho gravado (devengo) y su materialidad u objetividad. Al acreditar el hecho gravado “se está probando la existencia de la obligación tributaria que nace a partir de él<sup>34</sup>”. En la fase de reclamación, sin embargo, la prueba del contribuyente tiene por objeto desvirtuar la determinación de la obligación tributaria efectuada por el SII.

---

tramitado. Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos.

La ley no podrá presumir de derecho la responsabilidad penal.

Ningún delito se castigará con otra pena que la que señale una ley promulgada con anterioridad a su perpetración, a menos que una nueva ley favorezca al afectado

Ninguna ley podrá establecer penas sin que la conducta que se sanciona esté expresamente descrita en ella;

<sup>31</sup> Zavala, José Luis. Manual de Derecho Tributario. Santiago, Thomson Reuters Puntotext, 2010, p. 58. Coincide con este diagnóstico Ugalde, Rodrigo. Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno. Santiago, Ed. LexisNexis, 2004, p. 1.

<sup>32</sup> Con respecto a los principios estructurales de la prueba en Derecho Tributario, ver Wahn, Werner Raphael. La Prueba en el Derecho Tributario: Reflexiones desde la Perspectiva de sus Principios Estructurales. Tesis para Optar al Grado de Magister en Derecho Universidad de Concepción, Concepción, 2014, pp. 30-71

<sup>33</sup> Sentís, Santiago. La Prueba. Buenos Aires, Ediciones Jurídicas Europa-América, 1979, p.12.

<sup>34</sup> Zavala, José Luis. Manual de Derecho Tributario. Santiago, Thomson Reuters Puntotext, 2010, p. 58

Sin perjuicio de la unidad o consistencia que el procedimiento de determinar la obligación tributaria pudiere requerir, y aunque en apariencia pareciera ser un proceso que se desenvuelve en función de una misma verdad, la realidad es distinta. El procedimiento administrativo y su fase jurisdiccional plantean dos planos distintos de la actividad jurídica del Estado. Esto tiene importantes consecuencias en materia probatoria, pues se trata de procedimientos que siguen lógicas distintas. El primero, es un procedimiento inquisitivo y la reclamación posterior en sede judicial es de corte dispositivo. En el primero, se prueba para determinar la veracidad de los dichos del contribuyente en relación a los hechos materia de prueba, en el segundo se prueba para contradecir la forma y los antecedentes en que se funda la determinación efectuada por el SII. Los hechos materiales tampoco coinciden del todo. En la primera etapa es el SII quien, en su operación de indagar y fiscalizar, requiere antecedentes adicionales al contribuyente para aclarar su declaración y solucionar inconsistencias que pudo haber detectado. En la etapa jurisdiccional, es el contribuyente quien desafía la determinación efectuada y por ello debe probar al juez cualquier hecho u omisión que pudiere influir en su cálculo.

En consecuencia, los antecedentes requeridos por el SII en la citación no necesariamente coinciden con aquéllos que permiten probar los hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos en un procedimiento judicial de reclamación ni cumplen el mismo objetivo. Los hechos objeto de la litis se determinan posteriormente, en la instancia jurisdiccional. La citación constituye una instancia para subsanar errores u omisiones incurridas al declarar su impuesto o, en su defecto, insistir en la determinación del impuesto o una diferencia vía formulación de una liquidación<sup>35</sup>.

En doctrina, puede decirse que esta fase administrativa constituye una “autotutela declarativa” en virtud de la cual “la administración crea, modifica o extingue situaciones jurídicas, aún contra la voluntad del administrado”<sup>36</sup>. En este contexto, no existiendo pruebas de la administración, y existiendo incertidumbre, el Art. 64 del CT faculta al SII a esa incertidumbre en pretensión con los antecedentes que tenga en su poder, en caso que el contribuyente no concurra a la citación practicada conforme a lo señalado en el Art. 63 del CT. Debe precisarse, sin embargo, que lo dispuesto en el artículo 64 del CT no debe entenderse como una facultad ilimitada del SII, sino que debe ejercitarse en el marco de parámetros objetivos y con pleno respeto a las garantías del contribuyente.

---

<sup>35</sup> Aste, Christian Curso sobre Derecho y Código Tributario. Santiago, Legal EE Publishing, 2008, pp. 320-321

<sup>36</sup> Zurita, Milenko. El acto administrativo tributario. Santiago, Ed. Libromar, 2013, p. 62.

Aunque la citación constituya un trámite de carácter obligatorio<sup>37</sup>, su objeto propio es el de determinar, con la colaboración del contribuyente, en forma correcta la obligación tributaria. La citación busca, al igual que la ley<sup>38</sup>, evitar la judicialización innecesaria de este problema, tratando de aclarar inconsistencias y de salvar errores que pueden favorecer o perjudicar a cualquiera de las partes. La cooperación en esta etapa por parte del contribuyente es de fundamental importancia y, por tanto su accionar negligente debe ser objeto de reproche.

Los antecedentes requeridos por el SII, vistos desde esta perspectiva, sirven a ambas partes, especialmente al contribuyente que deberá cumplir con la obligación tributaria. El contribuyente debiera ser el principal interesado en entregarlos a fin de que el impuesto se determine correctamente en la instancia administrativa y de utilizarlos en su beneficio en una instancia eventual de reclamación. El contribuyente no se beneficia necesariamente reservando antecedentes para instancias posteriores, especialmente en sede judicial. En efecto, y tal como dispone el inciso 1° del Art. 24 del CT, “a los contribuyentes que no presentaren declaraciones estando obligados a hacerlo, o a los cuales se le determinaren diferencias de impuestos, el SII les practicará una liquidación en la cual se deje constancia de las partidas no comprendidas en su declaración o liquidación anterior, indicando las multas, reajustes e intereses aplicables”. El artículo 53 del CT contempla elevados intereses<sup>39</sup>

---

<sup>37</sup> El Art. 10 Ley N°20.322 de enero de 2009 dispone: “Declárase, interpretando los artículos 21, 22 y 27 del Código Tributario, que en los casos allí previstos el trámite establecido en el inciso segundo del artículo 63 es obligatorio”

<sup>38</sup> El Mensaje del Proyecto Original de la futura Ley 20.322 de fecha 19 de Noviembre de 2002 consigna al respecto: “Se ha considerado necesario establecer la obligatoriedad del agotamiento previo de la vía administrativa, con el objeto de implementar efectivamente una instancia que permita al Servicio de Impuestos Internos resolver administrativamente el conflicto, evitando la “judicialización” innecesaria de los casos que impliquen la existencia de un conflicto entre el aparato fiscalizador y los contribuyentes”, acceso el 17 de agosto de 2017, <http://www.bcn.cl/historiadelailey/nc/historia-de-la-ley/4742/>

<sup>39</sup> El Art 53 dispone: “Todo impuesto o contribución que no se pague dentro del plazo legal se reajustará en el mismo porcentaje de aumento que haya experimentado el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes que precede al de su vencimiento y el último día del segundo mes que precede al de su pago.

Los impuestos pagados fuera de plazo, pero dentro del mismo mes calendario de su vencimiento, no serán objeto de reajuste. Sin embargo, para determinar el mes calendario de vencimiento, no se considerará la prórroga a que se refiere el inciso tercero del artículo 36, si el impuesto no se pagare oportunamente.

El contribuyente estará afecto, además, a un interés penal del uno y medio por ciento mensual por cada mes o fracción de mes, en caso de mora en el pago del todo o de la parte que adeudare de cualquier clase de impuestos y contribuciones. Este interés se calculará sobre los valores reajustados en la forma señalada en el inciso primero.

El monto de los intereses así determinados no estará afecto a ningún recargo.

para el caso de mora en el pago de todo o parte de lo adeudado y constituye un claro desincentivo para que el contribuyente se arriesgue a litigar innecesariamente. Ello sin considerar que las perspectivas de éxito de un reclamo judicial son extremadamente bajas para el contribuyente.<sup>40</sup>

### 2.3 Carga de la Prueba

Con respecto a la carga de la prueba, el tema adquiere bastante complejidad. Exige distinguir dos aspectos. Por una parte constituye una regla para el juzgador “porque le indica cómo debe fallar cuando no encuentre la prueba de los hechos sobre los cuales debe basar su decisión” y por otra, constituye una regla de conducta para las partes “porque indirectamente les señala cuales son los hechos que a cada una le interesa probar (...) para que sean considerados y sirvan de fundamento a sus pretensiones o excepciones<sup>41</sup>”.

Dentro de las “disposiciones varias” contenidas en el Párrafo Tercero del Libro I del CT, el Art. 21 señala que, le corresponde al contribuyente probar con documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto. El SII sólo puede prescindir de ellos y liquidar otro impuesto cuando tales antecedentes no sean fidedignos. En dicho caso, previa citación, practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, procediendo a tasar la base imponible con los antecedentes que obren en su poder, dentro del marco de la ley.

Existe discrepancia en la doctrina sobre el alcance probatorio de la regla del Art. 21 CT. Álamos<sup>42</sup> señala que “no podría haberse contemplado una regla distinta, sino asignarle a quien tiene la tarea de declarar e informar el impuesto, el deber de demostrar que tales informaciones y declaraciones se basan en antecedentes reales y verdaderos, de manera que cuando el Servicio fiscalizador cumple sus funciones

---

No procederá el reajuste ni se devengarán los intereses penales a que se refieren los incisos precedentes cuando el atraso en el cargo se haya debido a causa imputable a los Servicios de Impuestos Internos o Tesorería, lo cual deberá ser declarado por el respectivo Director Regional o Tesorero Provincial, en su caso.

Sin embargo, en caso de convenios de pago, cada cuota constituye un abono a los impuestos adeudados y, en consecuencia, las cuotas pagadas no seguirán devengando intereses ni serán susceptibles de reajuste.”

<sup>40</sup> De acuerdo a la Cuenta Pública del SII 2017, el año 2016 fueron sólo un 33% en causas seguidas ante los TTA y un 17% de las ingresadas a la Corte Suprema fueron favorables al contribuyente. <[http://www.sii.cl/cuenta\\_publica/cp2017.html](http://www.sii.cl/cuenta_publica/cp2017.html)> [consulta: 26 de julio de 2017].

<sup>41</sup> Devis, Hernando. Teoría General de la Prueba Judicial. Bogotá, Editorial Temis, 2002, p. 405

<sup>42</sup> Álamos, Eduardo. Juicio Tributario. Santiago, Ed. Jurídica Conosur, 1993, p. 153

de control y de revisión de los libros y antecedentes del contribuyente es este último el obligado a demostrar que todos ellos son veraces y fidedignos y reflejan fielmente el verdadero monto de las operaciones”. De lo anterior se desprende la segunda de las reglas que contempla la ley chilena y es aquella que se aplica en los casos en que el Servicio-revisor de los libros y antecedentes- duda de la veracidad de los mismos”. En este caso, la regla sería la inversa, debiendo el SII demostrar que los antecedentes presentados por el contribuyente no son fidedignos. Como tercera regla, indica que, en el caso que el contribuyente impugne las liquidaciones de impuestos mediante el aparato jurisdiccional, le correspondería nuevamente el peso de la prueba. Este criterio se fundaría principalmente en la especialidad de la norma del Art. 21 del CT.

Vargas y Zavala discrepan de lo anterior. El primero sostiene que “en materia tributaria, lo que debe probarse es el hecho generador del tributo, porque es el acaecimiento de ese hecho el que da nacimiento a la obligación tributaria<sup>43</sup>”. Es así como, trasladando la regla del Art. 1698 del CC a la materia tributaria, es al ente público a quien corresponde probar que el contribuyente adeuda un determinado tributo. Para ello debe acreditar “que ha acaecido el hecho generador del tributo, que el contribuyente se encuentra con respecto a ese hecho en la relación prevista por la ley y, cuál es la dimensión del hecho generador, o sea la base tributaria a la que debe aplicársele la alícuota del impuesto<sup>44</sup>”. Zavala, por su parte, siguiendo la norma del Art. 1698 del CC en conjunto con la del Art. 21 del CT, sostiene que “le corresponde al Servicio la carga de probar la obligación tributaria, como asimismo las diferencias de impuesto que emanan de una liquidación<sup>45</sup>”. A su juicio, la “liquidación dentro de esta contienda entre el contribuyente y el Fisco viene a producir el mismo efecto jurídico que de una presunción, ya que aquél debe asumir el peso o carga de la prueba destinada a desvirtuar la liquidación del Servicio.<sup>46</sup>

Ugalde coincide con la opinión de Vargas y Zavala, estimando que el artículo 1698 del C.C. “sí es aplicable cuando se trata de las obligaciones tributarias, siendo insuficiente para solucionar este tema el Art. 21 del CT, pues ambas normas se complementan<sup>47</sup>”. La regla a su juicio cambia para el caso en que el SII quiera calificar los documentos, libros o antecedentes como no fidedignos. En tal caso,

---

<sup>43</sup> Vargas, Manuel. *Obligación Civil y Obligación Tributaria*. Santiago, Ed. Jurídica Conosur, 1987, p. 72.

<sup>44</sup> Álamos, Eduardo. *Juicio Tributario*. Santiago, Ed. Jurídica Conosur, 1993, p. 153

<sup>45</sup> Zavala, José Luis. *Manual de Derecho Tributario*. Santiago, Thomson Reuters Puntotex, 2010, p. 60

<sup>46</sup> Zavala, José Luis. *Manual de Derecho Tributario*. Santiago, Thomson Reuters Puntotex, 2010, p. 59

<sup>47</sup> Ugalde, Rodrigo. *Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno*. Santiago, Ed. LexisNexis, 2004, p. 11

Ugalde señala que debe efectuarse en forma previa la citación establecida en el Art. 63 del CT, siendo éste un “trámite previo y obligatorio<sup>48</sup>”.

Massone, por su parte, alerta sobre el peligro de injustificadas e inadmisibles generalizaciones al aplicar la regla del Art. 21 del CT. Estima que “la atribución de la carga no depende de la posición procesal asumida en el juicio por las partes ni de la titularidad de las situaciones jurídicas que consideran; sino que debe realizarse en función de las consecuencias favorables que se conectan a los hechos por demostrar.”<sup>49</sup>

La Corte Suprema ha sostenido que, tal como se desprende de la simple lectura del artículo 21 del CT, la carga probatoria corresponde al contribuyente, tanto en la etapa administrativa de fiscalización llevada a cabo por el SII, como en la jurisdiccional del reclamo, sin que dicha entidad se encuentre en obligación de probar nada. A su juicio, ello “derivaría de una cuestión conceptual. El Servicio aludido no es parte en el procedimiento de reclamación, ya que de acuerdo a su propia ley orgánica, es un órgano fiscalizador que, en tal calidad, que en tal calidad efectúa cargos a los contribuyentes, como ha ocurrido en el presente caso, que deben ser desvirtuados por éstos aportando las pruebas correspondientes. Si no lo hacen, lo que legalmente queda entregado al criterio de la misma institución, se cursarán las liquidaciones, las que para ser modificadas o dejadas sin efecto, deben ser objeto del procedimiento de reclamación, en el cual el contribuyente tendrá que aportar los medios de convicción, que sean del caso, sin que el Servicio, por no ser parte, se encuentre en obligación de efectuar aporte alguno a la actividad probatoria, la que corre por entero por cuenta del reclamante<sup>50</sup>”. De acuerdo a este fallo, la norma tributaria sería una norma excepcional que modifica la regla del Art. 1698 del Código Civil, la cual dispone que incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquéllas o ésta<sup>51</sup>.

Massone<sup>52</sup> considera errónea la interpretación anterior, ya que se efectúa sin relacionar adecuadamente el artículo 21 del CT con el resto del ordenamiento jurídico y tributario y las distintas partes del artículo mismo. Estima que se trata

---

<sup>48</sup> Ugalde, Rodrigo. Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno. Santiago, Ed. LexisNexis, 2004, p. 21

<sup>49</sup> Massone, Pedro, Principios de Derecho Tributario. Santiago, Thomson Reuters, 2016, p. 2283

<sup>50</sup> Corte Suprema, Autos Rol N° 1.308-2004 de 6 de diciembre de 2004, c.20°

<sup>51</sup> Debe señalarse que este fallo es anterior a la entrada en vigencia de la nueva justicia tributaria y que, por tanto, podría tal conclusión podría ser diversa con la introducción de un procedimiento donde el SII tiene calidad de parte.

<sup>52</sup> Massone, Pedro, Principios de Derecho Tributario. Santiago, Thomson Reuters, 2016, pp. 2261-2264

de una interpretación literal, que pasa por alto la interpretación sistemática y confunde el significado de carga como algo diferente de obligación. A su juicio, la función de del Artículo 21 no es regular la carga de la prueba ni atribuir esa carga a una de las partes en conflicto.

Sin perjuicio de la complejidad de determinar claramente el deslinde entre la regla general establecida en el artículo 1698 del C.C. y la del Art. 21 del CT, coincidimos con lo planteado al respecto por Ojeda<sup>53</sup>, quien propone una aplicación sistémica de la norma del Art. 21 coherente con el principio de la igualdad procesal. Esta interpretación buscaría “garantizar un trato igualitario entre las partes, cuestión que no se evidencia si se le libera de toda carga probatoria a un ente que posee amplias facultades investigativas. Inclusive, bajo esta situación el contribuyente, en determinados supuestos, se ve enfrentado a soportar cargas que le son imposibles de realizar.” Y en ese sentido, en búsqueda de una asignación equitativa de las cargas probatorias, es posible explorar el uso de herramientas que permitan solucionar casos como los que describe Hunter<sup>54</sup>, en los cuales “la parte que tiene la carga de probar el hecho no tiene a su disposición los medios idóneos para su confirmación en juicio, produciéndose un desequilibrio entre carga de la prueba y facultades y posibilidad de levantar la carga”.

Debe señalarse además, que en otras legislaciones tributarias, como la española, se consagra justamente la regla inversa a la del Art. 21 del CT. Es así como, el artículo 105 de la Ley 58/2003<sup>55</sup> establece que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. y que los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.

## 2.4 Medios de Prueba y Valoración

Tal como indica Taruffo<sup>56</sup>, “de forma más o menos clara, los medios de prueba se conectan con los hechos en litigio a través de una relación instrumental: “medio de prueba” es cualquier elemento que pueda ser usado para establecer la verdad acerca de los hechos de la causa”. Es así como, probar los hechos que actúan como supuesto del nacimiento y determinantes de la su monto resulta crucial tanto en

---

<sup>53</sup> Ojeda, Jirlen. La Carga de la Prueba en las Reclamaciones Tributarias: Implicancia frente al Derecho de Defensa. Memoria para optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Austral de Chile, Valdivia, 2010, p. 14

<sup>54</sup> Hunter, Iván, Las Dificultades Probatorias en el Proceso Civil. Tratamiento Doctrinal y Jurisprudencial, Críticas y una Propuesta. Revista de Derecho Universidad Católica del Norte 22(1): 250, 2015.

<sup>55</sup> Ley General Tributaria de 17 de Diciembre de 2003

<sup>56</sup> Taruffo, Michele. La Prueba. Madrid, Marcial Pons, 2008, p. 15

la etapa administrativa como, eventualmente, al momento de reclamar en sede jurisdiccional. En ese sentido coincidimos con Wahn en el sentido que “es por medio del lenguaje de las pruebas- y no otro- que podemos hablar de incidencia jurídica y establecimiento de la obligación tributaria. Su determinación al margen de él debe descartarse de plano<sup>57</sup>”.

Respecto a los medios que puede utilizar el contribuyente para probar la veracidad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir de cálculo para el impuesto, la norma del Art. 21 del CT consigna que le corresponde probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios. De ello se deduce que no existen en la etapa administrativa medios de prueba taxativos ni tampoco medios vedados por el legislador y, segundo, que no es posible exigirle al contribuyente acreditar la verdad de sus declaraciones con documentos o libros que no sean necesarios u obligatorios para él<sup>58</sup>. Hay que señalar también que, en este sentido el TTA de la Araucanía, ha considerado que, por expresa disposición legal, cuando el contribuyente estuviera obligado a llevar contabilidad fidedigna, ésta debía ponderarse preferentemente, es decir, con preeminencia, por lo que podía complementarse con otros elementos probatorios dignos de fe<sup>59</sup>.

Conviene destacar el criterio establecido por el TTA de Concepción<sup>60</sup> para delimitar la competencia que le cabe para apreciar la prueba rendida. Ha señalado al respecto que “resulta evidente que el ámbito de competencia de los tribunales tributarios y aduaneros excede con creces el análisis puramente formal, lo que se demuestra con la existencia de la norma del artículo 132 inciso 10º del Código Tributario, que admite todo otro medio apto para producir fe, dentro del abanico de medios probatorios, susceptibles de ser utilizados por los contribuyentes, sumado a una ponderación de la prueba conforme a la sana crítica<sup>61</sup>”

Finalmente, respecto a la valoración de la prueba, la misma norma del Art.132 del CT dispone que ella se apreciará de conformidad a las normas de la sana crítica. Al apreciar las pruebas de esta manera, el tribunal deberá expresar en la

<sup>57</sup> Wahn, Werner Raphael. La Prueba en el Derecho Tributario: Reflexiones desde la Perspectiva de sus Principios Estructurales. Tesis para Optar al Grado de Magister en Derecho Universidad de Concepción, Concepción, 2014, p. 2

<sup>58</sup> Ugalde, Rodrigo. Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno. Santiago, Ed. LexisNexis, 2004, p.15

<sup>59</sup> Procedimiento General de Reclamación 11-9-0000282-5 / GR-08-00067-2011 de 18 de Julio de 2012.

<sup>60</sup> TTA del Bio-Bio, RIT N° GR-10-0030-2013/ 13-9-0000327-1 de 28 de noviembre de 2013.

<sup>61</sup> TTA del Bio-Bio, RIT N° GR-10-0030-2013/ 13-9-0000327-1 de 28 de noviembre de 2013, c. 16º.

sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales asigna valor o las desestima. En general tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador. Dispone, asimismo, que no obstante lo anterior, los actos o contratos solemnes sólo podrán ser acreditados por medio de la solemnidad prevista por la ley. En aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad.

### **3. IGUALDAD DE LAS PARTES EN EL PROCESO, DEBER DE COLABORACIÓN Y LA NORMA DEL ARTÍCULO 132 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

#### **3.1 Introducción**

Un análisis crítico de la norma del Art. 132 del CT plantea situar la igualdad de las partes y su deber de colaboración en el contexto de una relación tributaria, valer decir, en una relación que impone al ciudadano un deber de contribuir a solventar los gastos necesarios para el bienestar común. Esta relación no plantea exclusivamente una obligación unilateral de pagar los tributos definidos por ley. Se trata de una relación compleja que impone deberes a ambas partes, especialmente enfocados a determinar correctamente la obligación tributaria. Son deberes establecidos en beneficio mutuo y trascienden a un mero interés particular de cada parte. El SII, como órgano del Estado, debe velar por sus intereses patrimoniales tanto como por respetar y promover los derechos consagrados en el ordenamiento constitucional. Ello tiene un correlato en su actuar al momento de enfrentar sus pretensiones con el ciudadano ante la justicia.

Está fuera de la discusión el hecho de que el deber de contribuir a los gastos públicos es necesario, forma parte integrante del Estado de Derecho y se fundamenta en el principio de la solidaridad social. “Formulado así, el principio de la solidaridad tendría una eficacia relativa en tanto sólo podría concretarse a través de la constitucionalización del deber de contribuir y, éste, en todas las Constituciones, se hace sobre las bases de los principios de capacidad económica, igualdad y no confiscatoriedad<sup>62</sup>”. Lo que puede discutirse es el nivel de cooperación que corresponde exigir al obligado tributario y

---

<sup>62</sup> García, César. El Concepto de Tributo. Buenos Aires, Marcial Pons, 2012, p.107

las eventuales sanciones que corresponde imponer en caso de su negativa a cumplir con las cargas que se le imponen a fin de determinar correctamente su obligación tributaria. Es importante tener presente que “los tributos no son sancionadores ni consisten en la sanción de un ilícito en la medida en que sean verdaderos tributos, esto es, respondan a su función constitucional y lo hagan respetando los principios y valores que la Constitución impone<sup>63</sup>.”

Dentro de los valores que protege nuestro ordenamiento jurídico resalta la igualdad<sup>64</sup>. Ella debe proyectarse en todo el actuar del Estado pero muy especialmente en los procedimientos administrativos toda vez que se trata de un “derecho de equilibrio”. Como señala Bermúdez, el Derecho Administrativo concede a la Administración Pública unos poderes que descompensan la relación jurídica en su favor y en contra de los derechos de los particulares que se relacionan con ella y ha sido definido siempre como un Derecho de la desigualdad. “Frente a ello, el particular ha ido ganando y desarrollando derechos que permiten limitar estos poderes. Tales poderes encuentran su principal manifestación en la tutela judicial efectiva que debe darse a los ciudadanos. Ello acerca al Derecho Administrativo a la idea de un Derecho de equilibrio entre potestades (exorbitantes, discrecionales, de imperio) por un lado, y unos derechos subjetivos que se complementan, que entran en relación y, en definitiva, que se oponen como corazas protectoras, por otro.<sup>65</sup>

Con respecto a las garantías constitucionales del contribuyente, coincidimos con Masbernat<sup>66</sup>, que plantea la necesidad de revisar esta doctrina a la luz de los avances del constitucionalismo nacional y comparado. Afirma que “ello es fundamental para proteger debidamente los derechos del contribuyente, esto es, conforme al bloque de constitucionalidad<sup>67</sup>”. Este es el desafío que se ha planteado al revisar la constitucionalidad de esta sanción procesal desde una nueva perspectiva.

Tal como indica Giuliani Fonrouge, “la actividad del Estado relacionada con la aplicación y percepción de los tributos, se desenvuelve mediante diversos actos

---

<sup>63</sup> García, César. El Concepto de Tributo. Buenos Aires, Marcial Pons, 2012, p. 221

<sup>64</sup> Sólo por citar algunos ejemplos que muestran la relevancia de este principio, debe señalarse que se encuentra consagrado dentro de las Bases de la Institucionalidad en el Art 1° de la CPR y garantizado específicamente en los numerandos 2°, 3° y 20° de su artículo 19

<sup>65</sup> Bermúdez, Jorge. Derecho Administrativo General. Santiago: Legal Publishing/Thomson Reuters, 2014, pp. 37-38

<sup>66</sup> Masbernat, Patricio. Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al Enfoque de la Doctrina Nacional. Ius et Praxis 8(2): 299.Talca, 2002

<sup>67</sup> Masbernat, Patricio. Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al Enfoque de la Doctrina Nacional. Ius et Praxis 8(2): 299.Talca, 2002

procesales, durante los cuales es necesario asegurar a los particulares contra posibles violaciones del derecho. No se trata, únicamente de prestarles amparo frente a las extralimitaciones de los funcionarios, sino, esencialmente, de evitar que las normas y principios jurídicos resulten desvirtuados en los hechos”<sup>68</sup>. Ese escrutinio es el que se esperaría de los órganos encargados de custodiar la vigencia real de las garantías individuales y la profundización del Estado de Derecho<sup>69</sup>. Ferandois refuerza esta idea afirmando que, “es imposible negar la vinculación entre un correcto ejercicio de la potestad tributaria, con la vigencia de los derechos fundamentales, bases de la institucionalidad y, en definitiva, del Estado de Derecho”<sup>70</sup>.

Esta obligación de sometimiento a la Constitución junto con la de respetar y promover los derechos humanos tiene una dimensión pasiva pero también una activa, pues “no solamente establece el deber de los órganos del Estado de no lesionar el ámbito individual o institucional protegido por tales derechos, sino también la obligación positiva de contribuir a la efectividad de ellos, los que constituyen un componente esencial del orden público nacional”<sup>71</sup>. Permea, por lo tanto, a la relación jurídica tributaria la necesidad de ambas partes de colaborar en la determinación de la obligación tributaria en un plano de igualdad.

### **3.2 La igualdad de las partes en la doctrina y la jurisprudencia del TC.**

El principio de la igualdad de armas ha sido reconocido por la doctrina nacional y extranjera y se encuentra recogido en la Ley de Bases de Procedimientos Administrativos (LBPA).

Dentro de los autores nacionales, Araneda, al referirse a los principios tributarios básicos uniformemente reconocidos, considera que ellos se reducen a dos: la legalidad del impuesto y la igualdad de las partes. Indica “que tanto el Estado como el contribuyente deben actuar en igualdad de condiciones frente a la relación jurídica derivada del impuesto” y agrega que, “en la práctica, su aplicación se

---

<sup>68</sup> Giuliani, Carlos. Derecho Financiero. Buenos Aires, De Palma, 1977, p. 693

<sup>69</sup> El mismo TC ha sostenido que “toda interpretación constitucional debe tender, por una parte, al máximo respeto y promoción de los derechos y libertades fundamentales, en consideración al principio favor libertatis, derivados de que éstos son anteriores al Estado, pero igualmente garantizar el adecuado funcionamiento del Estado democrático de Derecho, constituido precisamente para su resguardo y legítimo ejercicio” (Tribunal Constitucional, sentencia de fecha de 19 de mayo de 2009, Rol N° 1191-08, c.19)

<sup>70</sup> Ferandois, Arturo. Derecho Constitucional Económico, Tomo II. Santiago, Ed. Universidad Católica de Chile, 2010, p. 100

<sup>71</sup> Nogueira, Humberto. Dogmática Constitucional. Talca, Ed. Universidad de Talca, 1997, pp. 146-147

traduce en la existencia de una jurisdicción al margen de la administración activa, que permita resolver con imparcialidad las contiendas tributarias, y en la igualdad del tratamiento procesal de las partes ante el tribunal competente<sup>72</sup>”.

Hunter<sup>73</sup> distingue dos aspectos en los que opera la igualdad de armas: un aspecto estático y uno dinámico. El primero consistiría en un mandato al legislador y el segundo, uno dirigido al juez. Este mandato estático es el que con mayor propiedad puede asociarse al término acuñado por la doctrina alemana. La igualdad de armas desde esta perspectiva consistiría en aquella obligación del legislador de colocar a ambas partes en una posición de paridad, asegurándole el mismo tratamiento normativo y la titularidad de deberes, obligaciones y facultades simétricamente equivalentes.

Doctrinalmente, el principio de la igualdad de armas se ha desarrollado principalmente por la doctrina alemana. El significado de este término se concreta en que “cada parte procesal dispondrá de iguales y suficientes oportunidades para manifestar su pretensión” y que “ninguna de las partes será discriminada frente a las demás<sup>74</sup>”. Picó i Junoy<sup>75</sup>, al desarrollar el tema del derecho a un proceso con todas sus garantías sintetiza su contenido explicando que su vigencia “impide privar de trámites determinados en las normas rituarías de alegación o contradicción a una de las partes, o crear obstáculos que dificulten gravemente la situación de una parte respecto a la otra”.

Alvarado Velloso<sup>76</sup> considera como principios procesales imprescindibles el de igualdad de las partes, imparcialidad del juzgador, la transitoriedad del proceso, la eficacia de la serie procedimental y la moralidad en el debate. Esparza indica que de los “principios comunes a todos los procesos, al menos el de audiencia y contradicción y el de igualdad informan la legislación procesal<sup>77</sup>”. Un proceso justo y racional debe necesariamente reflejar en su estructura, como exigencia esencial, la igualdad de las partes. Esto es especialmente relevante con respecto a los procedimientos en que litiga el Fisco ya que en ellos la asimetría es evidente. Las armas de que puede valerse el Fisco en todos los sistemas jurídicos exceden con creces a las que pudiera utilizar cualquier particular. Asegurar, por tanto, al menos “la igualdad de armas” resulta un imperativo de justicia evidente.

---

<sup>72</sup> Araneda, Hugo. Finanzas Públicas. Santiago, Editorial Jurídica, 1994, p. 150

<sup>73</sup> Hunter, Iván. La iniciativa probatoria del juez y la igualdad de armas en el proyecto del Código Procesal Civil. Revista Ius et Praxis 17(2): 55-56, 2011

<sup>74</sup> Esparza, Iñaki. El Principio del Proceso Debido. Barcelona, J.M Bosch Editores, 1995, p. 137

<sup>75</sup> Picó i Junoy, Joan. Las Garantías Constitucionales del Proceso. Barcelona, J. M. Bosch, 1997, p. 132

<sup>76</sup> Alvarado, Adolfo. El Debido Proceso. Lima, Egacal, 2010, pp. 237-247

<sup>77</sup> Esparza, Iñaki. El Principio del Proceso Debido. Barcelona, J.M Bosch Editores, 1995, pp. 29-31

Aunque esta doctrina ha surgido principalmente al alero del debido proceso penal “es perfectamente comprensible al tenor del contenido del principio de la igualdad de armas que su ámbito de aplicación pueda extenderse al proceso civil donde la igualdad de oportunidades y la no discriminación de las partes, al igual que en el caso del proceso penal, es perfectamente exigible<sup>78</sup>”.

Extender esta teoría al ámbito del procedimiento tributario el cual forma parte del Derecho Administrativo, tampoco plantea problemas pues sigue la misma lógica y se encuentra en armonía con los principios generales de esta rama del derecho. El principio de la igualdad tiene en el Derecho Administrativo dos vertientes: una con una perspectiva horizontal que se traduce en que los interesados deben ser tratados con igualdad, quedando prohibido efectuar cualquier diferencia arbitraria y otra, una igualdad de medios jurídicos (*Waffengleichheit*). Esta última “se debe traducir en una similitud de oportunidades que, tanto la Administración Pública como los particulares deben tener en el planteamiento, defensa y prueba de sus intereses”.

El procedimiento administrativo se encuentra sometido a una serie de principios enumerados en el Art. 4 y desarrollados con mayor detalle en los artículos 5 al 16 de la misma ley. Tal como indica Bermúdez, “a pesar de la denominación que reciben por la ley, en estricto rigor se trata de ciertas reglas generales que deben ser observadas durante la tramitación del procedimiento administrativo<sup>79</sup>. Merece especial atención la regla consagrada en el Art. 10 de la LBPA, la cual dispone que “los interesados podrán, en cualquier momento del procedimiento aducir alegaciones y aportar documentos u otros elementos de juicio” y que “los interesados podrán en todo momento, alegar defectos de tramitación, especialmente los que supongan paralización, infracción de los plazos señalados o la omisión de trámites que puedan ser subsanados antes de la resolución definitiva del asunto”. La norma agrega que “dichas alegaciones podrán dar lugar, si hubiere razones para ello, a la exigencia de la correspondiente responsabilidad disciplinaria”. Le impone a la Administración el deber correlativo de ponderar alegaciones y pruebas al momento de dictar la resolución<sup>80</sup>. Ello junto con establecer como deber general para quien lleva adelante el procedimiento administrativo el de adoptar “todas las medidas necesarias para lograr el pleno respeto a los principios de contradicción y de igualdad de los interesados en el procedimiento<sup>81</sup>”.

<sup>78</sup> Esparza, Iñaki. *El Principio del Proceso Debido*. Barcelona, J.M Bosch Editores, 1995, p. 139

<sup>79</sup> Bermúdez, Jorge. *Derecho Administrativo General*. Santiago: Legal Publishing/Thomson Reuters, 2014, p.181.

<sup>80</sup> Art. 11 inciso 2° y 41 incisos 3° y 4° LBPA

<sup>81</sup> Art. 10 inc. 4° LBPA

El TC, por su parte, ha reconocido el derecho a la igualdad de las partes como un elemento integrante del debido proceso. Ello no implica que ambas partes tengan idénticos derechos procesales. “En efecto, desde el momento que uno es demandante y otro demandado tendrán actuaciones distintas, uno ejercerá acciones y el otro opondrá defensas<sup>82</sup>”. Lo relevante “es que se verifique el equilibrio procesal necesario otorgando igualdad de armas al interior de un procedimiento<sup>83</sup>”.

Esta igualdad de armas tiene un correlato claro en el ámbito probatorio. En ese sentido, el TC ha señalado que el legislador “está obligado a permitir que toda parte o persona interesada en un proceso cuente con medios apropiados de defensa que le permitan oportuna y eficazmente presentar sus pretensiones, discutir las de la otra parte, presentar pruebas e impugnar las que otros presenten, de modo que si aquéllas tienen fundamento, permitan el reconocimiento de sus derechos, el restablecimiento de los mismos o la satisfacción que, según el caso proceda; excluyéndose, en cambio, todo procedimiento que no permita a una persona hacer valer sus alegaciones o defensas o las restrinja de tal forma que la coloque en una situación de indefensión o inferioridad<sup>84</sup>”.

### 3.3 Sobre el principio de colaboración procesal de las partes

El principio de colaboración procesal plantea como exigencia a todos los sujetos del proceso un rol activo de cooperación con el servicio judicial, y encuentra su fundamento en las cargas y deberes que se imponen a las partes y a los terceros para que el proceso llegue a su fin solucionando la controversia.

Se desarrolla a partir de una visión solidaria y menos confrontacional del proceso, que se basa en la buena fe y probidad procesal, con la finalidad de afianzar el buen comportamiento en los intervinientes y el resultado útil de la jurisdicción.

El deber de colaboración por lo tanto, puede definirse como “el conjunto de reglas de conducta, gobernadas por el imperativo ético, a las cuales deben ajustarse todos los sujetos del proceso...”, que “proscribe la malicia, la mala fe y la deshonestidad como instrumentos inaceptables para ganar los pleitos”,<sup>85</sup> de manera que la veracidad y la probidad son parte integrante de este deber general.

---

<sup>82</sup> Tribunal Constitucional, sentencia de fechade 8 de enero de 2008, Rol N° 977-07, c.c.8° al 11°

<sup>83</sup> García, Gonzalo y Contreras, Pablo.El Derecho a la Tutela Judicial y al Debido Proceso en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Chileno. Estudios Constitucionales 11( 2): 267, 2013

<sup>84</sup> Tribunal Constitucional, sentencia de fechade 7 de septiembre de 2010, Rol N° 1411-09, c.7

<sup>85</sup> Bustamante, Mónica. Principios del Derecho Procesal. En: Derecho Procesal Contemporáneo. Medellín, Universidad de Medellín, 2010, p. 98

El principio de colaboración busca, por tanto, que el proceso sea efectivamente un mecanismo para obtener justicia. Busca restringir la actuación del litigante de mala fe, asegurando a ambas partes una tutela efectiva de sus derechos. Es así como, aunque en el marco del proceso cada parte defiende con todas las herramientas sustanciales y procesales sus intereses, el comportamiento de ambas partes debe ser leal.

En el ámbito tributario, la carga de colaborar se manifiesta de múltiples maneras y se justifica plenamente. Hensel, plantea que “el obligado tributario debe colaborar en la satisfacción de la pretensión impositiva, esto es, dicho obligado tiene un gran número de deberes que cumplir; deberes establecidos por el ordenamiento jurídico sobre aquel que realiza un presupuesto de hecho tributario<sup>86</sup>.” Estos deberes tienen como núcleo central las múltiples relaciones entre el órgano administrativo y el obligado tributario que surgen dentro del marco del procedimiento tributario, incluyendo los procedimientos de recurso, la ejecución forzosa y, eventualmente, los mecanismos de devolución. La naturaleza jurídica de cada uno de estos deberes es difícilmente determinable de manera homogénea.

Calamandrei<sup>87</sup> expone al respecto: “todo esto está perfectamente claro con respecto de deberes impuestos a terceros extraños al proceso. Pero las cosas no son tan simples respecto de las partes, para las cuales se trata de ver si es concebible un verdadero y propio deber de colaboración con la justicia que consiga no ser negación del derecho a la defensa.” Y, luego, afirma: “Así es como el deber de decir la verdad o el de prestarse a inspecciones del juez, que para los terceros es una verdadera y propia obligación sancionada con penas, (..) se convierte para las partes en una carga: se reconoce así la diferencia que tiene lugar entre la posición del tercero, que es en el proceso solamente un instrumento de interés público, y de la parte, que es en el proceso, ante todo, un sujeto de derecho, que obra en tutela del propio interés individual<sup>88</sup>”

En el marco de una relación tributaria, la falta de cooperación del contribuyente, además de causarle un perjuicio en el ámbito probatorio, se encuentra sancionada de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 97 CT, el cual contiene un catálogo extenso de sanciones aplicables. Dentro de ellas destacan las de los numerandos 1°, 2° y 3° aplicables a los retardos u omisiones en la presentación de declaraciones, informes, sancionando en forma más severa las omisiones relacionadas con antecedentes que sirvan de base para determinar un impuesto.

---

<sup>86</sup> Hensel, Albert. Derecho Tributario. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 271

<sup>87</sup> Calamandrei, Piero. Instituciones de Derecho Procesal Civil. Buenos Aires, El Foro, 1996, p. 413

<sup>88</sup> Calamandrei, Piero. Instituciones de Derecho Procesal Civil. Buenos Aires, El Foro, 1996, p. 415

La norma en estudio eleva el estándar de cooperación del contribuyente y lo sanciona con la pérdida de algunos de sus derechos en el marco del proceso de reclamación. Esta sanción se aplica sin parámetros claros, puede implicar un perjuicio altísimo al contribuyente y se agrega a otras sanciones existentes por la misma omisión. No sucede lo mismo para su contraparte, la cual se encuentra, en términos generales, relevada de la carga de probar y de la de aportar pruebas que pudieren obrar en su poder.

### **3.4 Igualdad de las Partes y Principio de Colaboración en relación al Art. 132 del CT**

#### **3.4.1 La Sanción del Artículo 132 y sus presupuestos.**

Tal como ha sancionado el TC, la norma en estudio opera en forma excepcional y es exigente al momento de resguardar los derechos de prueba y defensa del contribuyente. Así lo ha hecho notar en su sentencia como uno de los argumentos para considerar que su texto se ajusta a la Constitución<sup>89</sup>. El cumplimiento copulativo de sus presupuestos debe ser ponderado por el Tribunal Tributario y Aduanero (en adelante, TTA) que conoce el reclamo. Ellos son:

a. Primero, la existencia previa de una citación<sup>90</sup> al contribuyente en conformidad a lo dispuesto en el Art. 63 CT<sup>91</sup>. La citación debe ser posterior a la entrada en vigencia de la norma<sup>92</sup>, es decir el 1° de febrero de 2011, y ser acompañada debidamente al proceso aunque no exista controversia entre los litigantes respecto de haberse

---

<sup>89</sup> Es así como en el punto 3) del considerando 18° de la sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 3262, se afirma que “la sanción procesal que establece el artículo 132 del Código Tributario opera en forma excepcional, pues limita la libertad probatoria del contribuyente”.

<sup>90</sup> Una simple notificación para comparecer al SII, no sirve de antecedente suficiente para que se decrete la inadmisibilidad. (STTA de Temuco, Causa RIT GR-08-00027-2011 de 4 de Mayo de 2012, c.2.)

<sup>91</sup> Guillermo Chahín Ananías con Servicio de Impuestos Internos IX. DR. Temuco (2012): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía, sentencia de fecha 4 de mayo de 2012, RUC: 11-9-0000108-k; RIT: GR-08-00027-2011, c.2

<sup>92</sup> Así ha sido señalado además en Distribuidora Súper Diez S.A. con SII-Dirección Regional Talca (2012): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule, sentencia de fecha 6 de agosto de 2012, RUC 11-9-0000035-0; 11-9-0000047-4; RIT GR-07-00010-2011; GR-07-00014-2011 y Hotelera Francisco de Aguirre Limitada con Servicio de Impuestos Internos (2011): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, sentencia de fecha 29 de septiembre de 2011, RUC 11-9-0000042-3; RIT ES-06-00003-2011, negando lugar a la inadmisibilidad a causas iniciadas antes de la vigencia de la ley pues “tan severa sanción contenida en este precepto legal, de derecho estricto por tanto, consistente en privar a una de las partes del contencioso administrativo de la posibilidad de aportar ciertos y determinados antecedentes probatorios, cuando se cumplan los requisitos que la norma expresa, sólo puede tener aplicación a partir de la entrada en vigor de la ley que la incorporó al Código Tributario, mas no respecto de procesos verificados con antelación a este último hecho”.

practicado. Ello pues, de lo contrario, el sentenciador no puede tener la certeza de que el documento que se pretende impugnar haya sido solicitado específica y determinadamente<sup>93</sup>.

b. Con respecto a los antecedentes solicitados, ellos deben tener una relación directa con las operaciones fiscalizadas. Se ha indicado que existiría vinculación directa cuando los antecedentes son concordantes en cuanto a los períodos y naturaleza de las operaciones fiscalizadas.<sup>94</sup> Un listado general y teórico de antecedentes que pudieran necesitarse para una fiscalización, no podría servir de antecedente para aplicar una sanción que dejaría al contribuyente sin posibilidad de demostrar su pretensión<sup>95</sup>.

c. La solicitud debe hacerse en forma determinada y específica por parte del SII. Tal exigencia, como indica García, “da a entender que la voluntad del legislador es que debe exigir al Servicio el máximo detalle en la individualización de los documentos pertinentes.”<sup>96</sup> El grado de determinación y especificidad requeridas dependerán del criterio del juez que conoce la causa. Habiendo el legislador establecido en forma copulativa tanto la vinculación directa como la determinación y la especificidad de los antecedentes solicitados, este estándar debiera ser de alta exigencia, sin dejar ningún espacio a ambigüedades<sup>97</sup>. Ellos deben ser singularizados en términos concretos y precisos de modo que se permita su diferenciación de otros

---

<sup>93</sup> Ana María Gertrudes Lavanderos Padilla con Servicio de Impuestos Internos VIII. DR. Concepción (2012): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Biobío, sentencia de fecha 20 de noviembre de 2012, RUC 12-9-0000183-3; RIT GR-10-00026-2012. Ver también Amengual Milano, Alba María Con SII- VII Dirección Regional Talca (2012): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule, sentencia de fecha 10 de agosto de 2012, RUC 11-9-0000089-K; RIT GR-07-00024-2011, Héctor Garrido Crovetto con Servicio de Impuestos Internos VIII. DR. Concepción (2012): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Biobío, sentencia de fecha 7 de diciembre de 2012, RUC 12-9-0000136-1; RIT 10-00019 -2012 y Hotelera Francisco de Aguirre Limitada con Servicio de Impuestos Internos (2011): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, sentencia de fecha 29 de septiembre de 2011, RUC 11-9-0000042-3; RIT ES-06-00003-2011.

<sup>94</sup> Espinoza Mancilla Javier con SII-VII Dirección Regional Talca (2013): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule, sentencia de fecha 7 de junio de 2013, RUC 12-9-0000302-K; RIT GR-07-000032-2012.

<sup>95</sup> Elizabeth Monnard Pinto con Servicio de Impuestos Internos (2012): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, sentencia de fecha 15 de mayo de 2012, RUC 11-9-00000235-3; RIT GR-06-000022-2011.

<sup>96</sup> García, Jaime. Tribunales Tributarios y Aduaneros. Inadmisibilidad Probatoria, un tema polémico. Revista del Abogado 58: 20, 2013

<sup>97</sup> Sociedad Agrícola Entre Ríos Limitada con Servicio de Impuestos Internos (2014): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, sentencia de fecha 19 de marzo de 2014, RUC 13-9-0002100-8; GR-06-000037-2013.

antecedentes<sup>98</sup>, detallando los antecedentes en términos precisos y pormenorizados, de tal forma que el contribuyente pueda distinguir e identificar claramente el o los documentos requeridos por el órgano fiscalizador<sup>99</sup>. Se ha estimado que esta exigencia implica “identificar con toda claridad el antecedente, por su título, persona a quien pertenece o a quien se refiere, fecha, folio -si es el caso- y los años o períodos que comprende el documento, especialmente tratándose de declaraciones y libros de contabilidad<sup>100</sup>”.

d. Adicionalmente, es necesario-y la sanción se justifica principalmente por lo mismo- que exista por parte del contribuyente una posición pasiva y una ausencia de voluntad de colaborar en el marco del proceso de fiscalización. La norma exige que el reclamante, no obstante disponer de los antecedentes solicitados, no los haya acompañado en forma íntegra, dentro del plazo legal establecido para contestar la citación. Supone que existan posibilidades reales de aportar los documentos requeridos por parte del contribuyente. Si los documentos solicitados no existen, no están en su poder o ya han sido aportados, no procedería aplicar la sanción en comento<sup>101</sup>. Tampoco procedería aplicarla si los antecedentes obran en poder del SII<sup>102</sup>. Ello guarda concordancia con lo dispuesto en el Art. 8 bis n°6 del CT que reconoce al contribuyente el derecho a eximirse a aportar los documentos que no correspondan al procedimiento o ya se encuentren en poder del SII.

La exigencia de aportar los antecedentes en forma íntegra plantea otro problema: si basta con aportar la información completa o es necesario que numéricamente se cumpla con todos y cada uno de los antecedentes solicitados. González<sup>103</sup> considera que la integridad tiene un carácter sustancial más que numérico. La sanción

---

<sup>98</sup> Maldonado Bettancourt, Lila con Servicio de Impuestos Internos (2012): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Antofagasta, sentencia de fecha 13 de marzo de 2012, RUC 11-9-0000222-1; RIT GR-03-00020-2011. En este mismo sentido, ver Gatica Pérez, Álvaro con VII Dirección Regional de Concepción (2013): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Bio Bio, sentencia de fecha 28 de noviembre de 2013, RUC 13-9- 0000327-1, RIT N° GR-10-0030-2013

<sup>99</sup> Marín Letelier, Luisa con SII-VII Dirección Regional Talca (2013): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule, sentencia de fecha 26 de abril de 2013, RUC 12-9-0000407-7; RIT GR-07-00039-2012

<sup>100</sup> Elizabeth Monnard Pinto con Servicio de Impuestos Internos (2012): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, sentencia de fecha 15 de mayo de 2012, RUC 11-9-00000235-3; RIT GR-06-000022-2011, c.9

<sup>101</sup> Cañoles Ramírez, Juan Luis con Servicio de Impuestos Internos XIV. DR. Valdivia (2013): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule, sentencia de fecha 6 de marzo de 2013, RUC 12-9-0000506-5; RIT GR-11-00022-2012.

<sup>102</sup> Corte de Apelaciones de Arica, sentencia de fecha 17 de febrero de 2015, Rol Ingreso Corte N°17-2014

<sup>103</sup> González, Jaime. Tópicos de Derecho Tributario. Potestad de calificación, inadmisibilidad probatoria y compensación. Santiago, Librotecnia, 2015, p. 126

procedería cuando la falta de integridad de los antecedentes entregados posea “la envergadura suficiente para impedir al ente fiscal verificar con exactitud las declaraciones del contribuyente u obtener la información necesaria a fin de clarificar su situación tributaria<sup>104</sup>”.

e. A fin de sustraerse de la sanción, la norma siempre permite probar que la imposibilidad de aportar los antecedentes se debió a causas que no le han sido imputables<sup>105</sup>. En caso que el reclamante se oponga a la aplicación de la sanción, el Juez del TTA correspondiente debe abrir un término probatorio respecto de este incidente.

f. La aplicación de la sanción en sede judicial supone necesariamente un requerimiento en este sentido por parte del SII. Rige al respecto el principio de la pasividad<sup>106</sup>, no pudiendo los TTA actuar de oficio. La jurisprudencia ha estimado que es necesario que se alegue por quien la invoca, señalando respecto de cuáles antecedentes debe hacerse efectiva<sup>107</sup>, no siendo suficiente para estos efectos una solicitud efectuada en términos amplios y genéricos que pretenda abarcar documentación ofrecida, aportada o que se pretenda aportar a futuro por el reclamante<sup>108</sup>. La falta de requerimiento podría estimarse como una renuncia a este derecho<sup>109</sup>. Es al apoderado del SII a quien le corresponde realizar en el juicio las presentaciones tendientes a demostrar que los antecedentes reclamados se encuentran en la situación indicada<sup>110</sup>. El requerimiento deberá formularlo una vez que el contribuyente haya acompañado los documentos al juicio, ya sea dentro del término de emplazamiento correspondiente al reclamo, en caso que ellos

---

<sup>104</sup> González, Jaime. Tópicos de Derecho Tributario. Potestad de calificación, inadmisibilidad probatoria y compensación. Santiago, Librotecnia, 2015, p. 127

<sup>105</sup> Se ha dispuesto en ese sentido que no corresponde aplicar la inadmisibilidad probatoria cuando el contribuyente ha logrado demostrar que, durante el plazo correspondiente, el contribuyente no tuvo acceso a la documentación requerida. (Farid Riadi Hazbún con Servicio de Impuestos Internos IX. DR. Temuco (2012): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía, sentencia de fecha 27 de abril de 2012, RUC 11-9-0000162-4; RIT GR-08-00038-2011, c.10).

<sup>106</sup> Art. 10 Código Orgánico de Tribunales

<sup>107</sup> Elizabeth Monnard Pinto con Servicio de Impuestos Internos (2012): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, sentencia de fecha 15 de mayo de 2012, RUC 11-9-00000235-3; RIT GR-06-000022-2011

<sup>108</sup> Empresa de Servicios Industriales Ltda. con Servicio de Impuestos Internos IX. DR. Temuco (2012): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía, sentencia de fecha 28 de junio de 2013, RUC 11-9-0000226-4; RIT GR-08-00057-2011, c.c. 3-5

<sup>109</sup> Sociedad Inversiones y Servicios Isis S.A. con Servicio de Impuestos Internos (2013): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, sentencia de fecha 14 de enero de 2013, RUC 12-9-00000293-7; GR-06-000034-2012

<sup>110</sup> Ugalde, Rodrigo, García, Jaime y Ugarte, Alfredo. Tribunales Tributarios y Aduaneros. Santiago, Legal Publishing, 2009, p.132.

hayan sido acompañados en la demanda o al evacuar el traslado a la resolución que tenga por acompañados dichos documentos dentro del término probatorio. Se ha estimado que por tratarse de una cuestión accesoria al juicio tributario, debe tramitarse como incidente, incluso en cuaderno separado<sup>111</sup>.

g. Finalmente, la ley exige que el Juez Tributario se pronuncie en la sentencia sobre esta inadmisibilidad. El Juez está obligado de pronunciarse expresamente sobre este asunto al momento de resolver la controversia principal. Estando la prueba sujeta a las normas de la sana crítica, el tribunal deberá expresar las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia que utilizó como fundamento para decidir el incidente y los antecedentes específicos que serán considerados como inadmisibles.

En síntesis, el Juez debe hacer una interpretación restrictiva de esta norma. Ello implica que, “sólo en la medida que se den todos los presupuestos que establece la ley, se podrá estimar inadmisibile la prueba no acompañada a la citación<sup>112</sup>”. Se ha precisado que una interpretación distinta a la restrictiva, “podría afectar el derecho de defensa de los contribuyentes y no estaría acorde con el ordenamiento jurídico vigente, teniendo presente que se trata de una excepción al principio de libertad probatoria que rige en el ámbito tributario<sup>113</sup>”. Es más, la Corte Suprema en un voto disidente ha indicado que tomando en cuenta que se trata de una sanción que afecta los pilares fundamentales del derecho a la defensa, su interpretación debe ser estricta, limitando al contribuyente “en la producción de aquellas precisas pruebas que por una grave negligencia no haya presentado en la fase administrativa<sup>114</sup>”.

### **3.4.2 La norma en relación a los principios de colaboración e igualdad de las partes en el proceso**

Habiendo establecido que la norma, aplicada con cautela por parte del TTA, resguarda adecuadamente tanto el derecho a presentar pruebas como el de defensa

---

<sup>111</sup> Elizabeth Monnard Pinto con Servicio de Impuestos Internos (2012): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, sentencia de fecha 15 de mayo de 2012, RUC 11-9-00000235-3; RIT GR-06-000022-2011

<sup>112</sup> García, Jaime. Tribunales Tributarios y Aduaneros. Inadmisibilidad Probatoria, un tema polémico. Revista del Abogado 58: 19, 2013.

<sup>113</sup> Marín Letelier, Luisa con SII-VII Dirección Regional Talca (2013): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule, sentencia de fecha 26 de abril de 2013, RUC 12-9-0000407-7; RIT GR-07-00039-2012.

<sup>114</sup> Ver voto disidente suscrito por los Ministros Sres. Künsemüller y Cisternas en Corte Suprema, sentencia de fecha 28 de diciembre de 2016, Rol Ingreso Corte N°11.706-2015.

del contribuyente, corresponde analizar si ella coloca al contribuyente en una situación de inferioridad. Asimismo, veremos si la configuración del principio de la colaboración entre partes acentúa la desigualdad de las partes en el proceso.

Desde el punto de vista probatorio, creemos que la norma sitúa al contribuyente en una posición de inferioridad. Ello pues, de acuerdo a la interpretación mayoritaria que se ha dado a lo prescrito en el Art. 21 CT la forma en que la prueba se distribuye entre las partes pone al contribuyente en una posición de desmedro frente a la administración. En fase administrativa le corresponde probar la veracidad de sus antecedentes. Luego, al momento de reclamar en sede jurisdiccional, debe probar que la determinación de la obligación tributaria es incorrecta. La sanción procesal en estudio representa un nuevo obstáculo en la defensa de sus intereses.

Desde el punto de vista del deber de colaboración, la norma opera acentuando más aún esta asimetría. Ello pues, el deber de colaboración impuesto al contribuyente no lleva asociado deber correlativo alguno a su contraparte. Ello es especialmente grave, pues la falta de pruebas no exime al contribuyente de su obligación tributaria, pero sí le entrega a la contraparte la posibilidad de “autotutelar” su propio interés sin contrapeso alguno.

Parece ser que la norma opera con una lógica más cercana a una presunción de mala fe que a los principios rectores de un debido proceso. La historia de la ley da cuenta de que su inclusión deriva de las inquietudes manifestadas por el SII sobre la ocurrencia de este tipo de prácticas, planteamiento que no fue respaldado en datos objetivos sobre la magnitud ni la frecuencia de las mismas.

Con respecto a la forma en que la norma configura el deber de colaboración puede indicarse lo siguiente:

Tanto la mala fe como la falta de colaboración deben erradicarse de un proceso, especialmente cuando éste involucra la determinación de una obligación que obra en beneficio común de los ciudadanos. Sin embargo, el estándar de cooperación y lealtad debe afectar a ambos justiciables por igual.

La norma sanciona la inacción, la falta de cooperación por parte del contribuyente en su labor de determinar correctamente su obligación tributaria sin que exista un deber correlativo para su contraparte de cooperar en esta tarea.

Parece confundir falta de colaboración y mala fe, dando una connotación subjetiva que no necesariamente coincide con la realidad. No todos los que incumplen el deber de poner a disposición del SII los antecedentes por él solicitados actúan de mala fe. Podría estimarse que el propósito de la norma es el de desincentivar

la judicialización, radicando en sede administrativa la oportunidad de ejercer el derecho a la defensa y, por ello, darle mayor eficacia a la exigencia de aportar los antecedentes del caso en dicha instancia.

Si el fundamento de esta limitación estriba exclusivamente en impedir la actuación de litigantes de mala fe que oculten antecedentes en forma deliberada para hacerlos valer en fases posteriores, es posible elevar las multas asociadas a la falta de cooperación sin afectar garantías asociadas a la defensa del contribuyente.

Si, en cambio, lo que buscaba la norma era concentrar la prueba en la instancia administrativa, los estándares de bilateralidad deben ser adecuados y no debiera, bajo ningún concepto, considerar como un emplazamiento válido una comunicación por la vía de un correo electrónico. Si el incumplimiento de los requerimientos contenidos en la citación puede implicar para el contribuyente una limitación con respecto a los medios de prueba que pueda hacer valer en el caso que quiera desafiar una determinación de la obligación tributaria efectuada por el SII, debiera, además de ser emplazado de acuerdo a las normas generales contenidas en el CPC, ser apercibido de esta sanción y tener acceso a asesoría letrada.

Desde el punto de vista de la igualdad de las partes en el proceso, la norma contempla una sanción que afecta sólo una de las partes del proceso y no tiene ningún contrapeso ni deber correlativo para la contraparte. En ese sentido resulta discriminatoria para el contribuyente. Massone<sup>115</sup> señala, en forma acertada, que “no es la persona discriminada quien debe justificar que la discriminación es arbitraria, sino quien la hace, la sustenta o la defiende, quien tiene la carga de explicar su sustento racional”. En ese sentido, le corresponde al TC justificar con sólidos argumentos la racionalidad de una discriminación de esta naturaleza. Los fundamentos esgrimidos en el debate parlamentario no son necesariamente suficientes para justificar una norma como la estudiada. La norma- en cuanto entrega una herramienta para objetar documentos solamente a una de las partes- erosiona las bases mismas del debido proceso.

La sanción se aplica en su fase administrativa sin control judicial preventivo. En eso se diferencia de todas las medidas prejudiciales reguladas en el CPC, las cuales exigen que el juez se pronuncie sobre la necesidad y procedencia de las mismas y suponen necesariamente la asistencia de un letrado.

---

<sup>115</sup> Massone, Pedro. *Tribunales y Procedimientos Tributarios*. 3a ed. Santiago, Legal Publishing, 2010, p. 170

Tal como indica Tapia<sup>116</sup> en el campo del derecho tributario administrativo, la administración goza de una serie de facultades, algunas regladas y otras discrecionales. Dentro de las facultades regladas destaca el acto de determinación o liquidación de la obligación tributaria. En cuanto a las discrecionales, el legislador, fundado en razones de interés público, ha otorgado a la administración una serie de facultades que exceden las que normalmente tiene un acreedor común. Dichos privilegios no contradicen necesariamente el principio de la igualdad, por cuanto deben ejercerse dentro del marco de la legalidad y se encuentran sometidos a control judicial y, por ende, son revocables por los órganos jurisdiccionales”. En el caso analizado, el Juez determina la procedencia de la sanción a posteriori, una vez que la administración ha actuado sin contrapesos ni resguardos judiciales.

La sanción, aunque es determinada y aplicada en sede jurisdiccional, remite a una etapa anterior en que el contribuyente no goza de los estándares de bilateralidad que prevalecen para cualquier procedimiento judicial. Esa comunicación tiene como efecto rebajar el estándar de protección y de igualdad de las partes, en perjuicio del contribuyente.

En cuanto a la forma de notificar la citación resulta aplicable el Artículo 11 del CT que dispone que toda notificación que el Servicio deba practicar se hará personalmente, por cédula o por carta certificada dirigida al domicilio del interesado, salvo que una disposición expresa ordene otra forma de notificación o que el interesado solicite para sí ser notificado por correo electrónico. En este último caso, la notificación se entenderá efectuada en la fecha del envío del correo electrónico, certificada por un ministro de fe. El correo contendrá una transcripción de la actuación del Servicio, incluyendo los datos necesarios para su acertada inteligencia, y será remitido a la dirección electrónica que indique el contribuyente, quien deberá mantenerla actualizada, informando sus modificaciones al Servicio en el plazo que determine la Dirección. Cualquier circunstancia ajena al Servicio por la que el contribuyente no reciba el correo electrónico, no anulará la notificación.

Es así como el contribuyente puede incluso ser notificado por vía electrónica al representante que haya designado ante el Servicio de Impuestos Internos. Es efectivo que este tipo de notificación resulta aplicable sólo si es solicitada por el contribuyente. Sin embargo, extender este mecanismo para un procedimiento en sede jurisdiccional plantea una desventaja adicional al momento de litigar. En consecuencia, el estándar de bilateralidad requerido para trabar la litis en la

---

<sup>116</sup> Tapia, Javier. Bases para un debido proceso tributario: tres teorías acerca de la relación entre el Estado y los contribuyentes. Revista Chilena de Derecho 32 (2): 346, mayo-agosto 2005

primera etapa de este procedimiento es menor que el establecido en los artículos 38 a 58 del CPC, que además resultan de modo subsidiario, disposiciones aplicables a cualquier procedimiento.

En legislaciones comparadas, las reglas de notificación para los procedimientos tributarios son equivalentes a las de cualquier otro procedimiento. En el caso español, las normas ponen énfasis en detallar cuidadosamente tanto el lugar de notificación como las personas legitimadas al efecto. Ellas se encuentran contenidas en los artículos 109 al 112 de la Ley General Tributaria<sup>117</sup>

---

<sup>117</sup> Sobre el particular se aplica lo siguiente:

Artículo 109 Notificaciones en materia tributaria

El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección.

Artículo 110 Lugar de práctica de las notificaciones

1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.

2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.

Artículo 111 Personas legitimadas para recibir las notificaciones

1. Cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.

2. El rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma.

Artículo 112 Notificación por comparecencia

1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el “Boletín Oficial del Estado”.

La publicación en el “Boletín Oficial del Estado” se efectuará los lunes, miércoles y viernes de cada semana. Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

2. En la publicación constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado.

En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el

Asimismo, la comunicación de la sanción de sede administrativa a sede judicial produce una rebaja en su acceso a la asesoría de un especialista. Ello pues, durante la etapa administrativa el contribuyente actúa sin asesoría de un abogado. Ello implica que difícilmente pueda anticipar el daño futuro que su inacción podría provocarle. Un apercibimiento por escrito sobre estas consecuencias es lo mínimo que podría exigirse al SII.

Las limitaciones probatorias son de muy excepcional ocurrencia en el ámbito del Derecho Administrativo. El Art 35 LBPA dispone que los hechos relevantes para una decisión podrán acreditarse por cualquier medio admisible en Derecho y que el instructor del procedimiento sólo podrá rechazar la prueba ofrecida por los interesados en caso de ser improcedentes o innecesarias. Por tanto, el derecho a la prueba en el marco del contencioso administrativo es de una amplitud enorme y se encuentra permeada por los principios de contradicción y de igualdad de los interesados en el procedimiento. Excepcionalmente, y por ello deben aplicarse en forma restrictiva, el legislador podrá limitar este derecho. Es importante destacar además que, no obstante la abundante regulación legal y reglamentaria que existe en materia tributaria, tanto la LBPA como el CPC, se aplican en forma supletoria.

Finalmente, es importante señalar que “la incertidumbre de una deuda tributaria no excusa al contribuyente por falta de pruebas”<sup>118</sup>. Vale decir, tal como indica Zurita, “el procedimiento tributario transforma la incertidumbre acerca de una deuda en una pretensión concreta, la carencia de pruebas que la administración tributaria no logra colmar no deja al Fisco sin perseguir el pago del tributo”<sup>119</sup>. Es así como la falta de prueba en los procedimientos de esta naturaleza provoca al contribuyente un desmedro muchísimo mayor que el que pudiera significar la ausencia de pruebas en cualquier otro tipo de litigio.

---

siguiente al de la publicación del anuncio en el “Boletín Oficial del Estado”. Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

3. Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta Sección

<sup>118</sup> Zurita, Milenko. El acto administrativo tributario. Santiago, Ed. Libromar, 2013, p. 62

<sup>119</sup> Zurita, Milenko. El acto administrativo tributario. Santiago, Ed. Libromar, 2013, p. 62

## 4. CONCLUSIONES

1. El Art. 132 inciso 11° del CT contiene una sanción que restringe, en hipótesis determinadas, los medios probatorios de los cuales dispone el contribuyente para impugnar una liquidación efectuada por la autoridad administrativa. Constituye una excepción al principio de libertad probatoria consagrado en el ordenamiento legal que ha sido interpretada con cautela por los TTA Sin perjuicio de lo anterior, el TC ha rechazado en forma unánime en dos oportunidades los requerimientos interpuestos en relación a su constitucionalidad. Dichas sentencias se pronuncian exclusivamente sobre las eventuales infracciones que la norma podría plantear respecto al derecho a la prueba y al de defensa en cada caso concreto.

Estos fallos, sin embargo, no se pronuncian sobre la vulneración que la norma implica en relación a la igualdad entre las partes del proceso. Ello pues la sanción procesal se aplica sólo a una de las partes, sin que exista un deber correlativo por parte de la otra, y difiere del tratamiento que el legislador prescribe para otras figuras similares establecidas tanto en el CPC como en leyes especiales.

2. La sanción, que se determina y aplica en sede jurisdiccional, remite a una etapa administrativa anterior en la cual el estándar de bilateralidad, dispuesto al efecto en el artículo 11 del CT, es inferior al que rige para las notificaciones conforme al CPC. Asimismo, durante esta etapa el contribuyente actúa sin asesoría letrada, desconociendo el alcance que su falta de colaboración podría significar.

3. En el ámbito probatorio, la norma del Artículo 21 del CT ha sido interpretada por parte importante de la doctrina y jurisprudencia, como una carga que hace recaer el peso de la prueba exclusivamente en el contribuyente. En tal escenario, la aplicación de una sanción como la estudiada puede significar una merma significativa del derecho a probar. La situación se complica si además consideramos que el Servicio de Impuestos Internos no se encuentra regido por el principio de colaboración ya analizado. Ello implica, en definitiva, que esta entidad no tiene el deber de aportar documentos que podrían obrar en su poder y servir de base para determinar correctamente la obligación tributaria.

4. La asimetría en que se encuentran las partes en el proceso se ve amplificada debido a la incorrecta configuración del estándar de colaboración que plantea la norma en estudio. Ello pues, el contribuyente debe cooperar activamente a fin de cumplir con los requerimientos del SII, sin que exista el mismo estándar de colaboración y lealtad exigible a su contraparte.

5. El TC ha reconocido que debe excluirse todo procedimiento que impida a una persona hacer valer sus alegaciones o defensas o las restrinja de tal forma que la coloque en una situación de indefensión o inferioridad.

6. Por ello, es posible sostener que la sanción procesal en estudio, sumada a las sanciones previstas por el Art. 97 del CT y a las restricciones y cargas probatorias que pesan sobre el contribuyente, produce un desequilibrio adicional en la relación procesal tributaria, vulnerando el principio de la igualdad de partes consagrado en el Art. 10 de la LBPA y colocando al contribuyente en una situación de inferioridad reñida con el ordenamiento constitucional.

A fin de mitigar esta desigualdad, el rol que juega el juez del fondo resulta fundamental. De su compromiso activo en la búsqueda de la verdad depende una solución justa al conflicto planteado. En ese sentido, el juez puede, sin pasar a llevar de manera alguna la ley, distribuir con equidad la carga probatoria, dictar medidas para mejor resolver y, finalmente, al ponderar la prueba rendida de acuerdo a la sana crítica, teniendo especial cuidado en reparar el desequilibrio adicional que podría plantear una sanción como esta. No parece justo ni adecuado que el juez se limite a sancionar y emita un pronunciamiento sin contar con los antecedentes necesarios, especialmente si algunos de ellos se encuentran en poder de la contraparte. El SII también tiene un deber de colaboración en el marco del debido proceso y un mandato de buena fe en su desenvolvimiento. Parecen contrapesos adecuados y necesarios para contrarrestar una sanción severa en el ámbito procesal.

En cuanto a la igualdad de armas en su dimensión estática, como llamado al legislador, creemos que la norma en comento podría reemplazarse por sanciones pecuniarias que desincentiven aún más las posibles malas prácticas o, al menos, elevar los estándares de bilateralidad exigidos.

## 5. BIBLIOGRAFÍA

ÁLAMOS, Dagomar E. Los Derechos del Contribuyente Chileno. Procedimiento de Reclamo. Un Análisis de la Ley N°20.420 de 2010. Santiago, Thomson Reuters Puntolex, 2010.

ÁLAMOS, Eduardo. Juicio Tributario. Santiago, Ed. Jurídica Conosur, 1993.

ALVARADO, Adolfo. El Debido Proceso. Lima, Egacal, 2010.

ASTE, Christian. Curso sobre Derecho y Código Tributario. Santiago, Legal EE Publishing, 2008.

Araneda, Hugo. Finanzas Públicas. Santiago, Editorial Jurídica, 1994.

BERMÚDEZ, Jorge. Derecho Administrativo General. Santiago: Legal Publishing/ Thomson Reuters, 2014.

BLANCHE, Christian. Conversaciones Tributarias del Instituto de Derecho Tributario: Proyecto de Ley que fortalece y perfecciona la Justicia Tributaria, enero 2007 [en línea] <<http://www.ichdt.cl/tribunales2.htm>>[consulta:30 de junio de 2017].

BORDALÍ, Andrés. Primera Parte: Cuestiones Preliminares. En: Bordalí, Andrés; Cortés, Gonzalo y Palomo, Diego. (Coord.). Proceso Civil. El Juicio Ordinario de Mayor Cuantía, Procedimiento Ordinario y Tutela Cautelar. Santiago, AbeledoPerrot/ Legal Publishing, 2014.

BUSTAMANTE, Mónica. Principios del Derecho Procesal. En: Derecho Procesal Contemporáneo. Medellín, Universidad de Medellín, 2010.

CALAMANDREI, Piero. Instituciones de Derecho Procesal Civil. Buenos Aires, El Foro, 1996.

DEVIS, Hernando. Teoría General de la Prueba Judicial. Bogotá, Editorial Temis, 2002.

ESPARZA, Iñaki. El Principio del Proceso Debido. Barcelona, J.M Bosch Editores, 1995.

FERMANDOIS, Arturo. Derecho Constitucional Económico, Tomo II. Santiago, Ed. Universidad Católica de Chile, 2010.

FERMANDOIS, Arturo. Debido proceso y Bilateralidad de la Audiencia: ¿Rigurosidad o Flexibilidad. En: ARANCIBIA, Jaime y MARTÍNEZ, José Ignacio (Eds.). La Primacía de la Persona. Estudios en Homenaje al Profesor Eduardo Soto Kloss. Santiago, Legal Publishing, 2009, pp. 1007-1026.

GARCÍA, César. El Concepto de Tributo. Buenos Aires, Marcial Pons, 2012.

GARCÍA, Jaime. Tribunales Tributarios y Aduaneros. Inadmisibilidad Probatoria, un tema polémico. Revista del Abogado 58: 17-20, 2013.

GARCÍA, Gonzalo y Contreras, Pablo. El Derecho a la Tutela Judicial y al Debido Proceso en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Chileno. Estudios Constitucionales 11( 2): 229-282, 2013.

GONZÁLEZ, Jaime. Tópicos de Derecho Tributario. Potestad de calificación, inadmisibilidad probatoria y compensación. Santiago, Librotecnia, 2015.

GIULIANI, Carlos. Derecho Financiero. Buenos Aires, De Palma, 1977.

HENSEL, Albert. Derecho Tributario. Madrid: Marcial Pons, 2005.

HUNTER, Iván. La iniciativa probatoria del juez y la igualdad de armas en el proyecto del Código Procesal Civil. *Revista Ius et Praxis* 17(2): 53-76, 2011.

HUNTER, Iván. La Carga de la Prueba en el Contencioso Administrativo Ambiental Chileno: Notas a Propósito de la Ley de Tribunales Ambientales. *Revista Chilena de Derecho* 42(2): 649-669, 2015.

HUNTER, Iván, Las Dificultades Probatorias en el Proceso Civil. Tratamiento Doctrinal y Jurisprudencial, Críticas y una Propuesta. *Revista de Derecho Universidad Católica del Norte* 22(1): 209-257, 2015.

MASBERNAT, Patricio. Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al Enfoque de la Doctrina Nacional. *Ius et Praxis* 8(2): 299-357. Talca, 2002.

MASSONE, Pedro. *Tribunales y Procedimientos Tributarios*. 3a ed. Santiago, Legal Publishing, 2010.

MASSONE, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*. Santiago, Thomson Reuters, 2016.

NOGUEIRA, Humberto. *Dogmática Constitucional*. Talca, Ed. Universidad de Talca, 1997.

OJEDA, Jirlen. La Carga de la Prueba en las Reclamaciones Tributarias: Implicancia frente al Derecho de Defensa. Memoria para optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Austral de Chile, Valdivia, 2010.

PICÓ I JUNOY, Joan. *Las Garantías Constitucionales del Proceso*. Barcelona, J. M. Bosch, 1997.

SENTÍS, Santiago. *La Prueba*. Buenos Aires, Ediciones Jurídicas Europa-América, 1979.

TARUFFO, Michele. *La Prueba*. Madrid, Marcial Pons, 2008.

TAPIA, Javier. Bases para un debido proceso tributario: tres teorías acerca de la relación entre el Estado y los contribuyentes. *Revista Chilena de Derecho* 32 (2): 329-362, mayo-agosto 2005.

UGALDE, Rodrigo, García, Jaime y Ugarte, Alfredo. *Tribunales Tributarios y Aduaneros*. Santiago, Legal Publishing, 2009.

UGALDE, Rodrigo. *Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Tributario Chileno*. Santiago, Ed. LexisNexis, 2004.

VALDIVIA, Francisco J. Reforma a la Justicia Tributaria, Reporte Tributario N°22, de [en línea] <<http://www.cetuchile.cl/reportetributario/2011/rt22.pdf>> [consulta: junio 2017] Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile, diciembre de 2011.

VARGAS, Manuel. Obligación Civil y Obligación Tributaria. Santiago, Ed. Jurídica Conosur, 1987.

WAHN, Werner Raphael. La Prueba en el Derecho Tributario: Reflexiones desde la Perspectiva de sus Principios Estructurales. Tesis para Optar al Grado de Magister en Derecho Universidad de Concepción, Concepción, 2014.

WALKER, Ricardo. Conversaciones Tributarias del Instituto de Derecho Tributario: Proyecto de Ley que fortalece y perfecciona la Justicia Tributaria, enero 2007, [en línea] <<http://www.ichdt.cl/tribunales2.htm>>[consulta:30 de junio de 2017].

ZAVALA, José Luis. Manual de Derecho Tributario. Santiago,Thomson Reuters Puntotext, 2010.

ZURITA, Milenko. El acto administrativo tributario. Santiago, Ed. Libromar, 2013.

### **Jurisprudencia citada:**

*Control de constitucionalidad respecto del proyecto de ley que faculta al Servicio Nacional de Turismo para repactar deuda con Municipalidad de Frutillar (1986):* Tribunal Constitucional, sentencia de fecha 8 de julio de 1986, Rol N° 37-86.

*Requerimiento de Senadores respecto del Decreto con Fuerza de Ley N° 192, dictado con fecha 30 de noviembre de 1995, del Ministerio del Trabajo y Previsión Social, Subsecretaría de Previsión Social, publicado en el Diario Oficial de fecha 5 de enero de 1996 (1996):* Tribunal Constitucional, sentencia de fecha 18 de marzo de 1996, Rol N°231-96.

Corte Suprema, Autos Rol N° 1.308-2004 de 6 de diciembre de 2004.

*Requerimiento formulado por Senadores con el objeto de que se declare la inconstitucionalidad del artículo único, letras e), f), g), i) k) y r), del decreto supremo N° 181 del Ministerio de Educación, publicado en el Diario Oficial de 16 de diciembre de 2005, que modifica el decreto supremo N° 177, de 1996, del mismo Ministerio (2006):* Tribunal Constitucional, sentencia de fecha 30 de marzo de 2006, Rol N°465-06

*Requerimiento de inaplicabilidad presentado por Guido Girardi Lavín respecto del inciso tercero del artículo 416 del Código Procesal Penal, en la causa rol N° 2257-2006 que se sigue ante la Corte de Apelaciones de Santiago (2006):* Tribunal Constitucional, sentencia de fecha 8 de agosto de 2006, Rol N°478-06

*Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de María Benedetti Covili, respecto de la resolución que concedió traslado de la demanda, en la*

*causa Rol N° 14.330-1996 del Juzgado de Letras de los Ángeles (2006): Tribunal Constitucional, sentencia de fecha 27 de abril de 2006, Rol N°493-06.*

*Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de María Adela Benedetti Covili, respecto del artículo 213 del Código de Procedimiento Civil, en la causa Rol N° 2.699-02 de la Corte Suprema (2006): Tribunal Constitucional, sentencia de fecha 28 de abril de 2006, Rol N°494-06.*

*Requerimiento de inaplicabilidad presentado por la Corte de Apelaciones de Santiago respecto del inciso primero del artículo 42 del DFL N° 164, de 1991(Ley de Concesiones), en relación a la causa caratulada “Autopista Central S.A. con Servicio de Mecánica Mantenición Track S.A.”, rol N° 2097-2006, seguida ante la Corte de Apelaciones de Santiago (2006): Tribunal Constitucional, sentencia de fecha 26 de diciembre de 2006, Rol N°541-06.*

*Requerimiento de inconstitucionalidad, presentado por un grupo de Diputados, respecto de la Resolución Exenta N° 584 (Ministerio de Salud), fechada el 1° de septiembre de 2006, la cual aprueba Normas Nacionales sobre Regulación de la Fertilidad (2007): Tribunal Constitucional, sentencia de fecha 11 de enero de 2007, Rol N°591-06.*

*Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por el diputado Iván Paredes Fierro, respecto del inciso tercero del artículo 416 del Código Procesal Penal, en causa de desafuero rol N° 3337-2006 seguido ante la Corte Suprema (2007): Tribunal Constitucional, sentencia de fecha 12 de julio de 2007, Rol N° 596-06.*

*Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por Sergio Abraham Salinas Pérez, respecto de los artículos 6°, letra B) N° 6, y 115 del Código Tributario y 19, letra b), del Decreto con Fuerza de Ley N° 7 de 1980, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos en la causa rol N° 10.439-2006, seguida ante la Dirección Regional de Impuestos Internos (2007): Tribunal Constitucional, sentencia de fecha de 6 de septiembre de 2007, Rol N° 616-06.*

*Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por Teresa Gaete Valenzuela, Fiscal Adjunto del Ministerio Público de San Fernando, respecto del inciso cuarto del artículo 425 del Código Procesal Penal, en la causa Rol 476-2006 seguida ante la Corte de Apelaciones de Rancagua (2007): Tribunal Constitucional, sentencia de fecha de 14 de septiembre de 2007, Rol N° 699-06.*

*Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por Inmobiliaria PY S.A. respecto del artículo 416, inciso tercero, del Código Procesal Penal, en la causa sobre querrela en contra del diputado Ramón Farías Ponce,*

*interpuesta ante el 8° Juzgado de Garantía de Santiago, RIT N° 3093-2007, RUC N° 0710009414-7, y en la solicitud de desafuero en su contra, presentada ante la Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N° 3643-2007) (2007): Tribunal Constitucional, sentencia de fecha de 11 de diciembre de 2007, Rol N° 806-07.*

*Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por la Ilustre Municipalidad de Santiago, respecto del artículo 5° de la Ley N° 17.322 sobre “Normas para la Cobranza Judicial de Cotizaciones, Aportes y Multas de las Instituciones de Seguridad Social”, en la causa RIT A-220-2007 del Juzgado de Cobranza Laboral y Previsional de Santiago (2008): Tribunal Constitucional, sentencia de fecha de 8 de enero de 2008, Rol N° 977-07.*

*Proyecto de Ley que modifica el Código Penal y el Código de Procesal Penal en materias de seguridad ciudadana y refuerza las atribuciones preventivas de las Policías. (Boletín N° 4321-07) (2008): Tribunal Constitucional, sentencia de fecha de 29 de enero de 2008, Rol N° 1001-07.*

*Requerimiento de inaplicabilidad de la Primera Sala del Tribunal de Juicio Oral en lo Penal de Valparaíso en la causa RUC 0700364853-7, RIT 186-08 en contra de Franco Mariano Arancibia Tognia, en relación con la aplicación del artículo 137 del DFL N.° 1, de 22 de junio de 1982, del Ministerio de Minería, Ley General de Servicios Eléctricos (2009): Tribunal Constitucional, sentencia de fecha de 19 de mayo de 2009, Rol N° 1191-08.*

*Control de constitucionalidad del proyecto de ley, aprobado por el Congreso Nacional, que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria (Boletín N° 3139-05) (2008): Tribunal Constitucional, sentencia de fecha de 30 de diciembre de 2008, Rol N° 1243-08.*

*Requerimiento de inconstitucionalidad del Presidente del Colegio de Abogados de Chile A.G., señor Enrique Barros Bourie, en representación de dicha entidad respecto del texto íntegro del artículo 595 del Código Orgánico de Tribunales. En subsidio de lo anterior, solicita se declare la inconstitucionalidad del inciso primero del mismo artículo y, en subsidio de esto último, se declare inconstitucional la expresión “gratuitamente”, contenida en la misma norma legal (2009): Tribunal Constitucional, sentencia de fecha de 29 de julio de 2009, Rol N°1254-08.*

*Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de Manuel Enrique Valdés Valdés en su calidad de administrador de la Comunidad Edificio Santiago Centro y en su representación, respecto de la parte final del inciso primero, del artículo 171 del Código Sanitario, en causa Rol C-25623-2008, caratulada “Comunidad Edificio Santiago Centro con Secretaría Regional Ministerial de Salud de la Región Metropolitana y Fisco de Chile”, del Segundo Juzgado Civil de Santiago y actualmente en apelación ante la Corte de Apelaciones de Santiago (2009): Tribunal Constitucional, sentencia de fecha de 2 de abril de 2009, Rol N° 1279-08.*

*Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de Antonio Alfonso Ramos Vera, respecto del artículo 1° de la Ley 19.989, en rol 7297-2009 de la Corte de Apelaciones de Santiago* (2010): Tribunal Constitucional, sentencia de fecha de 7 de septiembre de 2010, Rol N° 1411-09.

*Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de María Rocío Zamorano Pérez, respecto del artículo 277 del Código Procesal Penal, en RUC N° 080100636 – 9 y RIT 8867 – 2008 del 8° Juzgado de Garantía de Santiago* (2010): Tribunal Constitucional, sentencia de fecha de 28 de enero de 2010, Rol N° 1535-09.

*Hotelera Francisco de Aguirre Limitada con Servicio de Impuestos Internos* (2011): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, sentencia de fecha 29 de septiembre de 2011, RUC 11-9-0000042-3; RIT ES-06-00003-2011.

*Maldonado Bettancourt, Lila con Servicio de Impuestos Internos* (2012): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Antofagasta, sentencia de fecha 13 de marzo de 2012, RUC 11-9-0000222-1; RIT GR-03-00020-2011

*Farid Riadi Hazbún con Servicio de Impuestos Internos IX. DR. Temuco* (2012): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía, sentencia de fecha 27 de abril de 2012, RUC 11-9-0000162-4; RIT GR-08-00038-2011.

*Guillermo Chahín Ananías con Servicio de Impuestos Internos IX. DR. Temuco* (2012): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía, sentencia de fecha 4 de mayo de 2012, RUC: 11-9-0000108-k; RIT: GR-08-00027-2011.

*Elizabeth Monnard Pinto con Servicio de Impuestos Internos* (2012): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, sentencia de fecha 15 de mayo de 2012, RUC 11-9-00000235-3; RIT GR-06-000022-2011.

Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, sentencia de fecha 15 de mayo de 2012, RIT GR-06-00032-2011

*Distribuidora Súper Diez S.A. con SII-Dirección Regional Talca* (2012): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule, sentencia de fecha 6 de agosto de 2012, RUC 11-9-0000035-0; 11-9-0000047-4; RIT GR-07-00010-2011; GR-07-00014-2011

*Amengual Milano, Alba María Con SII- VII Dirección Regional Talca* (2012): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule, sentencia de fecha 10 de agosto de 2012, RUC 11-9-0000089-K; RIT GR-07-00024-2011.

*Ana María Gertrudes Lavanderos Padilla con Servicio de Impuestos Internos VIII. DR. Concepción* (2012): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del

Biobío, sentencia de fecha 20 de noviembre de 2012, RUC 12-9-0000183-3; RIT GR-10-00026-2012.

*Héctor Garrido Crovetto con Servicio de Impuestos Internos VIII. DR. Concepción* (2012): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Biobío, sentencia de fecha 7 de diciembre de 2012, RUC 12-9-0000136-1; RIT 10-00019 -2012.

*Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por la Corte de Apelaciones de Talca respecto del artículo 237 del DFL N°1, Estatuto del Personal de las Fuerzas Armadas, en los autos Rol N° 304-2011, caratulados "Lorena Paz Pérez Ramírez con Ejército de Chile" sobre recurso de protección del que conoce la Corte de Apelaciones de Talca* (2013): Tribunal Constitucional, sentencia de fechade 8 de enero de 2013, Rol N° 2029-11.

*Sociedad Inversiones y Servicios Isis S.A. con Servicio de Impuestos Internos* (2013):Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, sentencia de fecha 14 de enero de 2013, RUC 12-9-00000293-7;GR-06-000034-2012

*Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por Mónica Pérez Obreque Comercial Farmacéutica y Perfumería E.I.R.L., respecto de los artículos 132, inciso undécimo y duodécimo, en relación a los artículos 63, inciso segundo y 64, del Código Tributario, en los autos sobre reclamación tributaria, caratulados "Mónica Pérez Obreque E.I.R.L. con Servicio de Impuestos Internos", de que conoce actualmente la Corte de Apelaciones de Copiapó, bajo el Rol N° 470-2011* (2013): Tribunal Constitucional, sentencia de fechade 31 de enero de 2013, Rol N° 2279-12.

*CañolesRamírez, Juan Luis con Servicio de Impuestos Internos XIV. DR. Valdivia* (2013): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de los Ríos, sentencia de fecha 6 de marzo de 2013, RUC 12-9-0000506-5; RIT GR-11-00022-2012.

*Marín Letelier, Luisa con SII-VII Dirección Regional Talca* (2013): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule, sentencia de fecha 26 de abril de 2013, RUC 12-9-0000407-7; RIT GR-07-00039-2012.

*Espinoza Mancilla Javier con SII-VII Dirección Regional Talca* (2013): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule, sentencia de fecha 7 de junio de 2013, RUC 12-9-0000302-K; RIT GR-07-000032-2012.

*Empresa de Servicios Industriales Ltda. con Servicio de Impuestos Internos IX. DR. Temuco* (2012): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía, sentencia de fecha 28 de junio de 2013, RUC 11-9-0000226-4; RIT GR-08-00057-2011.

*Sociedad Agrícola Entre Ríos Limitada con Servicio de Impuestos Internos* (2014): Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, sentencia de fecha 19 de marzo de 2014, RUC 13-9-0002100-8;GR-06-000037-2013

*Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por Juan Henríquez Marich y Agrícola Los Boldos Limitada respecto del artículo 432 del Código de Procedimiento Civil, en los autos sobre indemnización de perjuicios, caratulados “Henríquez con Torrealba”, de que conoce el Segundo Juzgado Civil de Rancagua, bajo el Rol C-13.569-2010 (2014): Tribunal Constitucional, sentencia de fechade 30 de diciembre de 2014, Rol N° 2546-13.*

*Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por Leonardo Rodríguez Sepúlveda respecto de las partes que indica del artículo 277 del Código Procesal Penal, en el marco del proceso penal RIT N° 2171-2010 del Juzgado de Garantía de Concepción, en actual conocimiento del la Corte de Apelaciones de Concepción, por recurso de hecho en Rol N° 28-2014 (2014):Tribunal Constitucional, sentencia de fecha de 30 de diciembre de 2014, Rol N° 2628-14.*

Corte de Apelaciones de Arica, sentencia de fecha 17 de febrero de 2015, Rol Ingreso Corte N°17-2014.

*Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por Sociedad Agrícola, Ganadera, Constructora, Servicios, Inversiones y Turismo Christie Ltda. respecto de los artículos 416 y 416 bis del Código de Procedimiento Civil, en los autos Rol N° C-246-2012, sobre juicio ordinario de reivindicación, caratulados “Christie Limitada con Minera Relincho Copper S.A.”, del Segundo Juzgado de Letras de Vallenar, en actual conocimiento de la Corte de Apelaciones de Copiapó, por recurso de apelación, bajo el Rol N° 457-2014 (2015): Tribunal Constitucional, sentencia de fecha de 29 de octubre de 2015, Rol N° 2748-14.*

*Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por Curauma S.A. respecto de los artículos 45, incisos primero y segundo, y 57, inciso segundo, del libro IV del Código de Comercio, en los autos sobre recurso de casación en la forma y en el fondo, de que conoce la Corte Suprema bajo el Rol N° 25.147-2014 (2016): Tribunal Constitucional, sentencia de fecha de 12 de enero de 2016, Rol N° 2757-14.*

Corte Suprema, sentencia de fecha 28 de diciembre de 2016, Rol Ingreso Corte N°11.706-2015

*Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por M&M Ingeniería Contabilidad y Mecánica Industrial Ltda., respecto del inciso undécimo del artículo 132 del Código Tributario, en el proceso sobre reclamación de liquidaciones, caratulados “M&M Ingeniería Contabilidad y Mecánica Industrial Ltda. Servicio de Impuestos Internos”, de que conoce la Corte Suprema por recurso de casación en el fondo, bajo el Rol N° 41.128-2016 (2017):Tribunal Constitucional, sentencia de fecha de 11 de julio de 2017, Rol N° 3262-16.*

