



**Universidad de Chile  
Facultad de Derecho  
Departamento de Derecho Procesal**

**ANÁLISIS CRÍTICO DE LA SANCIÓN PROCESAL DE  
INADMISIBILIDAD PROBATORIA EN EL NUEVO  
PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.**

**Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y  
Sociales**

**AUTOR**

José Manuel Gallegos Aguirre

**PROFESOR GUIA**

Álvaro Aliaga Grez

Santiago – Chile  
2015

## ÍNDICE:

INDICE.....	II
INTRODUCCIÓN.....	VII
CAPÍTULO I. LA SANCIÓN DE INADMISIBILIDAD PROBATORIA ESTABLECIDA POR LA LEY N° 20.322 QUE FORTALECE Y PERFECCIONA LA JURISDICCIÓN TRIBUTARIA Y ADUANERA.....	12
1. Generalidades respecto de los cambios introducidos por la Ley N° 20.322.	
1.1. Objetivos del Proyecto.....	12
1.2. Principales modificaciones introducidas por la Ley N° 20.322.....	18
1.3. La sanción procesal de inadmisibilidad probatoria. ....	25
2. La sanción procesal contenida en el nuevo artículo 132 inciso 11° del Código Tributario.....	30
2.1. Antecedentes previos. ....	30
2.1.1. El proyecto original. ....	30
2.1.2. Las modificaciones introducidas por las indicaciones del ejecutivo.....	32
2.1.3. Discusión y aprobación del texto definitivo.....	36
2.2. Requisitos de procedencia para la aplicación de la sanción de inadmisibilidad probatoria. ....	41
2.2.1. Necesidad de Citación previa al contribuyente.....	41
2.2.1.1. Fiscalización del SII.....	43
2.2.1.2. Medios de fiscalización.....	44

2.2.1.3. Limitaciones.....	45
2.2.1.4. La Citación.....	48
A. Concepto y naturaleza jurídica. ....	48
B. Competencia. ....	51
C. Notificación. ....	52
C.1. Forma, momento y lugar de notificación.....	53
C.2. A quién debe notificarse.....	56
D. Contenido de la Citación.....	57
E. Finalidad y procedencia de la Citación. ....	58
E.1. La Citación como trámite facultativo. ....	59
E.2. La Citación como trámite obligatorio.....	60
F. Plazos para responder a la citación. ....	62
G. Posición del contribuyente frente a la citación. ....	63
H. Efectos de la Citación. ....	63
2.2.2. Relación Directa. . ....	66
2.2.3. Solicitud en forma determinada y específica. . ....	69
2.2.4. Omisión del contribuyente.....	80
2.2.5. Posibilidad de descargo.....	82
2.3. Momento de aplicación de la sanción.....	84
2.4. Necesidad de requerimiento o solicitud por parte del SII para hacer efectiva la sanción de inadmisibilidad. Naturaleza y oportunidad de dicha solicitud. ....	84

2.5. Efectos de la aplicación de la sanción. ....	94
2.6. Aplicación Jurisprudencial de la sanción procesal del nuevo artículo 132 inciso 11° del Código Tributario.....	95
CAPÍTULO II. REQUERIMIENTO DE INAPLICABILIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD DE LA SANCIÓN PROCESAL DEL NUEVO ARTÍCULO 132 INCISO 11° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.....	
	109
1. Antecedentes previos sobre la constitucionalidad del proyecto de ley que dio origen a la Ley N° 20.322.....	109
2. El Requerimiento de inaplicabilidad. ....	111
3. La respuesta del Servicio de Impuestos Internos ante el requerimiento de inaplicabilidad deducido por el contribuyente.....	115
4. La decisión del Tribunal Constitucional.....	118
CAPÍTULO III. ANÁLISIS DE INSTITUCIONES AFINES A LA SANCIÓN PROCESAL DE INADMISIBILIDAD PROBATORIA ESTABLECIDA POR LA LEY N° 20.322 EN EL DERECHO CHILENO.....	
	123
1. INSTITUCIONES EN EL DERECHO PROCESAL CIVIL.....	124
1.1. Las Medidas prejudiciales. ....	124
1.1.1. Concepto y cuestiones previas. ....	124
1.1.2. Clasificación.....	125
1.1.3. Requisitos.....	126
1.1.4. Requisitos generales a toda medida prejudicial.....	126

1.1.5. Requisitos especiales.....	129
1.1.6. Análisis particular de las medidas prejudiciales del artículo 273 N° 3 y 4 del Código de Procedimiento Civil.....	130
1.1.6.1. Generalidades.....	130
1.1.6.2. Quien las solicita.....	133
1.1.6.3. Tribunal Competente.....	134
1.1.6.4. Requisitos.....	135
1.1.6.5. Límites establecidos por los artículos 42 y 43 del Código de Comercio.....	136
1.1.6.6. Sanciones procesales.....	137
1.2. Exhibición de documentos, el artículo 349 del Código de Procedimiento Civil.....	140
1.3. El proyecto de Código Procesal Civil.....	142
2. INSTITUCIONES EN EL DERECHO DE LA LIBRE COMPETENCIA.....	147
2.1. Generalidades.....	147
2.2. Facultades de la Fiscalía Nacional Económica.....	147
2.3. La Facultad del artículo 39 letra H) del D.L. 211.....	149
2.3.1. Concepto y alcance.....	149
2.3.2. Limitaciones.....	150
2.3.3. Posibilidad de impugnación. Intervención del juez.....	152
2.3.4. Sanciones.....	154

CAPÍTULO IV. COMENTARIOS A LA SANCION PROCESAL DE INADMISIBILIDAD PROBATORIA.....	157
1. Críticas a los efectos derivados de la aplicación de la sanción de inadmisibilidad probatoria.....	157
2. Respuesta a las críticas por los efectos de la aplicación de la medida de inadmisibilidad probatoria. ....	161
3. Herramientas del contribuyente ante potenciales abusos en la aplicación de la sanción de inadmisibilidad.....	165
CONCLUSIONES.....	170
BIBLIOGRAFÍA.....	173

## INTRODUCCIÓN

Tal como lo indica su nombre, la Ley N° 20.322 tuvo por objeto el fortalecer y perfeccionar la jurisdicción tributaria y de aduanas “proponiendo a una correcta y equitativa aplicación de las normas tributarias y aduaneras, con la máxima eficiencia en la tramitación de los juicios, el debido resguardo del interés fiscal y de los derechos de los contribuyentes<sup>1</sup>”.

Para cumplir dicho objetivo, junto con la creación de nuevos tribunales independientes para el conocimiento de las materias tributarias y aduaneras en primera instancia, la ley N° 20.322 ha establecido nuevas normas en cuanto a los procedimientos que reglan las reclamaciones objeto de dichas materias, respetando las normas del debido proceso y los derechos de los contribuyentes y, al mismo tiempo, ha promovido la resolución de los conflictos entre la autoridad tributaria y los contribuyentes de manera expedita y eficiente.

Entre las nuevas normas de procedimiento que rigen la tramitación de las causas tributarias y aduaneras, particular relevancia tiene la norma contenida en el nuevo inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario. Dicha norma establece una sanción procesal de inadmisibilidad probatoria en el juicio tributario respecto de aquellos antecedentes que no hubiesen sido

---

<sup>1</sup> Historia de la Ley N° 20.322, que fortalece y perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera, 27 de enero de 2009, P. 317, disponible en [www.bcn.cl](http://www.bcn.cl)

acompañados en forma íntegra por el contribuyente, durante la etapa de fiscalización ante el Servicio de Impuestos Internos.

La norma en cuestión dispone: *“No serán admisibles aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63 y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del 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”*. Agrega el inciso 12° del mismo artículo: *“El Juez Tributario y Aduanero se pronunciará en la sentencia sobre esta inadmisibilidad.”*

La disposición transcrita establece una sanción procesal de inadmisibilidad probatoria para el contribuyente que es totalmente novedosa para el derecho procesal tributario nacional. Si bien, dicha norma puede ser asimilable o comparable con algunas instituciones de derecho procesal civil, su aplicación es especialísima pues requiere de la realización de ciertas diligencias por parte de la Servicio de Impuestos Internos durante el proceso de fiscalización en sede administrativa, las que constituyen el presupuesto base para la aplicación posterior de la sanción procesal de inadmisibilidad probatoria



con efectos en sede jurisdiccional, una vez que el contribuyente al impugnar el acto administrativo de la autoridad tributaria da origen a la relación procesal tributaria ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente.

El presente trabajo pretende analizar el sentido y alcance de la nueva norma de inadmisibilidad probatoria, y su aplicación práctica por parte de los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Ahora bien, para poder realizar un adecuado examen de esta particular sanción en el derecho procesal tributario, será necesario estudiar las normas procesales civiles y/o administrativas que están presentes en nuestra legislación nacional y que fueren asimilables a la norma en estudio, ya sea en su naturaleza o en sus efectos. Todo ello con el fin de realizar un análisis comparativo que nos permita descubrir tanto los criterios de aplicación que deberán tenerse presente, o los eventuales problemas que puede traer la aplicación de la sanción contenida en el nuevo artículo 132 inciso 11° del Código Tributario.

En efecto, se estudiarán las normas que dicen relación con las medidas prejudiciales preparatorias o propiamente tales, ya que pueden ser asimilables a la norma en estudio desde el punto de vista de la aplicación de las sanciones o apercibimientos que les son propios. También daremos un vistazo a las

normas pertinentes que se contienen en el texto del proyecto de la Reforma Procesal Civil, a efectos de revisar las similitudes y diferencias que existan.

Por otra parte, en razón de que la disposición en comento supone una norma que no tiene antecedentes en el derecho procesal tributario que permitan ilustrar sobre su aplicación, haremos una breve revisión de la aplicación de normas de libre competencia que suponen un actuar de la Fiscalía Nacional Económica, y la eventual aplicación de sanciones o apremios a los sujetos fiscalizados por ésta, en los casos que ellos se opongan al ejercicio de las facultades de fiscalización y a los requerimientos de la fiscalía, haciendo un paralelo con las facultades del Servicio de Impuestos Internos y la aplicación de la sanción procesal en estudio.

En el mismo sentido, en el presente trabajo revisaremos la aplicación que los Tribunales Tributarios y Aduaneros le han dado a la referida disposición, y analizaremos, asimismo, un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad que ha pretendido cuestionar la constitucionalidad de la sanción procesal en estudio.

Así las cosas, el estudio de instituciones de carácter procesal civil, o de índole administrativo que sean afines, el análisis de la jurisprudencia que ha hecho aplicación de la norma de inadmisibilidad probatoria contenida en el

artículo 132 inciso 11° del Código Tributario, nos permitirá comprender su verdadero alcance, delimitar los criterios con que dicha norma debe ser utilizada y, eventualmente, realizar las críticas que su aplicación pueda suponer.

## **CAPÍTULO I. LA SANCIÓN DE INADMISIBILIDAD PROBATORIA ESTABLECIDA POR LA LEY N° 20.322 QUE FORTALECE Y PERFECCIONA LA JURISDICCIÓN TRIBUTARIA Y ADUANERA.**

### **1. Generalidades respecto de los cambios introducidos por la Ley N° 20.322.**

#### **1.1. Objetivos del Proyecto.**

Previo a la entrada en vigencia de la ley N°20.322, bajo el antiguo procedimiento general de reclamaciones contenido en los hoy derogados y reemplazados artículos 123 y siguientes del Código Tributario, un funcionario de la administración fiscalizadora, el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, era quien tenía la calidad de Juez Tributario para los efectos de conocer y fallar, en primera instancia, las reclamaciones que efectuaban los contribuyentes.

Tal situación fue objeto de duras críticas mientras estuvo vigente el antiguo régimen procesal tributario porque éste “no cumplía con los parámetros básicos de cualquier sistema de justicia propio de un Estado de Derecho, ya que el Director Regional de Impuestos Internos –órgano de la Administración del Estado– cumplía un doble papel, de fiscalizador de los impuestos y de juez

tributario, frente a las reclamaciones de los contribuyentes, por lo que carecía de la imparcialidad e independencia propias de cualquier verdadero juez<sup>2</sup>”.

Estos problemas del sistema procesal tributario ampliamente criticados por la doctrina nacional e incluso internacional<sup>3</sup> promovieron la iniciativa del ejecutivo que culminó en el proyecto presentado en noviembre del año 2002.

En efecto, el mensaje del ejecutivo al proyecto de ley<sup>4</sup> reconoce que “(...) la actual estructura jurisdiccional existente dentro de la Administración Tributaria, ha merecido algunos reparos, que se centran fundamentalmente en la falta de independencia de ellas con respecto al organismo público que las cobija (...)”<sup>5</sup>. A lo anterior, el mensaje agregaba que otras críticas al sistema procesal tributario antiguo, decían relación con que “la ley obliga a los jueces tributarios a resolver los litigios aplicando la interpretación de la ley que sostenga la Dirección del Servicio de Impuestos Internos, conforme al artículo 6º, letra B, inciso final del Código Tributario y artículo 20º de la Ley Orgánica del Servicio Fiscalizador<sup>6</sup>”. Todo ello, sin mencionar que adicionalmente, “los jueces

---

<sup>2</sup> Prólogo de Patricio Figueroa Velasco a la obra de SILVA MONTES, RODRIGO. 2010. Manual de Procedimiento Tributario y Aduanero. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. P. 9.

<sup>3</sup> VALDÉS DE COSTA, RAMÓN. 1982. Derecho Tributario Latinoamericano. Montevideo. P. 213.

<sup>4</sup> Proyecto de ley que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria, presentado en mensaje de fecha 19 de noviembre de 2002, N° 206-348

<sup>5</sup> Historia de la Ley N° 20.322, que fortalece y perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera, 27 de enero de 2009, p. 6. Disponible en <<http://www.bcn.cl/>>

<sup>6</sup> *Ibíd.*

tributarios son funcionarios de la exclusiva confianza del Director del Servicio de Impuestos Internos<sup>7</sup>.

Teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente, el proyecto enviado por la administración del ex presidente Ricardo Lagos tuvo por objeto central resolver las carencias del antiguo sistema procesal tributario “a través del establecimiento de una judicatura tributaria de primera instancia que, manteniendo los actuales niveles de eficiencia, oportunidad y gratuidad, perfeccione sus limitaciones relativas, por una parte, a su independencia y, por otra, que las apelaciones de los fallos de primera instancia de los jueces tributarios, sean conocidas por una segunda instancia que cuente con un adecuado nivel de especialización y sean resueltas a través de un procedimiento expedito<sup>8</sup>”.

Pese a las nobles intenciones del proyecto de ley reflejadas en el mensaje, el texto primitivo del proyecto tuvo variaciones sustantivas que cambiaron en forma importante la redacción final de la ley que fue aprobada en el Congreso. Así lo expone el profesor Rodrigo Silva Montes al señalar que: “Es útil recordar que esta ley tuvo su origen en el Mensaje N° 206-348, de 19 de noviembre de 2002, enviado por el Presidente don Ricardo Lagos a la H. Cámara de Diputados, proyecto que luego de severas críticas de importantes sectores de la

---

<sup>7</sup> Ibíd.

<sup>8</sup> Ibíd.

opinión pública nacional fue modificado en forma importante por el propio Poder Ejecutivo a través de indicación sustitutiva 382-354, de 30 de octubre de 2006, convirtiéndose finalmente en la Ley N° 20.322, ya citada, después de una tramitación legislativa superior a 6 años<sup>9</sup>.

Precisamente, una de las críticas más importantes que se le hicieron al proyecto fue aquella formulada por la Corte Suprema que, tras ser consultada sobre el contenido del proyecto original, manifestó su opinión negativa respecto a éste. Al respecto el informe de la Corte afirmaba que la moción del ejecutivo no cumplía con la independencia orgánica ni funcional de los nuevos Tribunales Tributarios, y daba cuenta de su reprobación a ciertas características e instituciones del procedimiento, a la forma de financiamiento del proyecto, a la aplicación gradual de la reforma, entre otras; concluyendo: “En síntesis, como corolario de las consideraciones precedentes, esta Corte se ve obligada a despachar el presente informe desfavorable al proyecto de ley, insistiendo en que, en su opinión, la forma como debe perfeccionarse y fortalecerse la jurisdicción tributaria reside en incorporarla al Poder Judicial<sup>10</sup>”.

---

<sup>9</sup> SILVA MONTES, RODRIGO, Manual de Procedimiento Tributario y Aduanero. 2010. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. P. 9.

<sup>10</sup> Historia de la Ley N° 20.322. Doc. Cit. P. 6.

Por su parte el Colegio de Abogados de Chile A.G. también manifestó críticas al proyecto original<sup>11</sup>, planteando que: “el proyecto no asegura la independencia e imparcialidad de los tribunales que establece. También es materia de rechazo la aplicación de las reglas de la sana crítica en la apreciación de la prueba<sup>12</sup>, el carácter obligatorio de la reconsideración administrativa, el plazo de 30 días para su interposición, el efecto favorable al Servicio que adquiere la pasividad del organismo fiscalizador, la tramitación de la apelación como incidente y la aplicación gradual del proyecto, sin perjuicio de otras observaciones a normas de procedimiento<sup>13</sup>”.

En el mismo sentido, el señor Pedro Pierry, en representación del Consejo de Defensa del Estado sostuvo que “los tribunales que se proponen en el proyecto no tendrán una independencia absoluta y que serán al Servicio de Impuestos Internos lo que los Juzgados de Policía Local son a las Municipalidades<sup>14</sup>”.

---

<sup>11</sup> Oficio N° 26-2003, de fecha 21 de marzo de 2003, del Consejo General del Colegio de Abogados de Chile.

<sup>12</sup> El informe del Colegio de Abogados de Chile A.G. manifestó lo siguiente respecto al establecimiento del régimen de la sana crítica: “*El Consejo General considera inconveniente el cambio propuesto porque normalmente se ignoran cuáles son las reglas de la sana crítica. De no corregirse las reglas que atentan contra la independencia de estos tribunales no sólo sería inconveniente sino inaceptable jurídicamente.*

*También tiene presente que la jurisprudencia sobre el alcance de estas reglas no es uniforme. En todo caso, considera que debe quedar expresamente establecido que es procedente el recurso de casación en el fondo en estos asuntos tal como ocurre en materia laboral”.* (pág. 4)

<sup>13</sup> Historia de la Ley N° 20.322. Doc. Cit., P. 46.

<sup>14</sup> *Ibíd.*



En resumidas cuentas, el proyecto original “si bien se trataba de un avance en la materia, estaba muy lejos de satisfacer los requerimientos de imparcialidad e independencia que era menester tuvieren los nuevos jueces tributarios y tampoco abarcaba la materias aduaneras<sup>15</sup>”.

Considerando lo anterior, con fecha 30 de Octubre de 2006, S.E. Presidenta Michelle Bachelet Jeria presentó a consideración del Congreso Nacional una indicación sustitutiva al proyecto de ley enviado originalmente por don Ricardo Lagos Escobar que intentó remediar los cuestionamientos planteados por la Corte Suprema, el Colegio de Abogados A.G. y demás actores. Así lo expresó en el Boletín N° 382-354 al indicar que: “De esta manera, la indicación sustitutiva que someto a vuestra consideración, en lo fundamental, avanza en mayores grados de independencia para la judicatura que se crea, incorporando en su competencia el conocimiento de conflictos de carácter aduanero que no se consideraban en la iniciativa original<sup>16</sup>”.

La indicación sustitutiva tuvo, en general, buena aceptación y salvo cambios menores producto de la discusión parlamentaria, constituye el texto definitivo que logró aprobarse y se convirtió en la ley N° 20.322.

---

<sup>15</sup> UGALDE PRIETO, R.; GARCÍA ESCOBAR, J., y UGARTE SOTO, A. 2009. Tribunales Tributarios y Aduaneros. Tercera Edición Actualizada. Santiago. Editorial Legal Publishing. P. 7.

<sup>16</sup> Historia de la Ley N° 20.322. Doc. Cit., P. 280.

De este modo, con la aprobación de la indicación sustitutiva y la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322, se puso fin a la condición de juez y parte del Servicio de Impuestos Internos, situación que no sólo era incompatible con los tratados internacionales suscritos por Chile, sino que atentaba contra nuestra propia Constitución, entregando a los contribuyentes nuevos tribunales y un nuevo procedimiento para la tramitación de las materias tributarias y aduaneras, velando por el cumplimiento de la garantía de un racional y justo procedimiento.

## **1.2. Principales modificaciones introducidas por la Ley N° 20.322.**

Como hemos venido señalando la Ley N° 20.322 introdujo uno de los cambios más relevantes en la relación entre el Estado y los contribuyentes, ocurrido en el último tiempo, y significó la modificación del Código Tributario; la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos; la Ordenanza de Aduanas y la ley orgánica del Servicio Nacional de Aduanas; el Código Orgánico de Tribunales, entre otros cuerpos normativos.

Entre las modificaciones más relevantes de aquellas introducidas por la ley N° 20.322 podemos enunciar las siguientes:

A. Creación de Tribunales Tributarios de primera instancia, que ejercen su ministerio con independencia de la interpretación de la ley tributaria sustentada por la administración.

La nueva legislación estableció 18 Tribunales Tributarios y Aduaneros con la siguiente distribución: uno en cada región del país y cuatro en la Región Metropolitana<sup>17</sup>. Estos tribunales tributarios son definidos como órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes en el ejercicio de su ministerio, cuyas funciones, en el ámbito de su territorio, son aquellas definidas por el artículo 1° de la Ley Orgánica de los Tribunales Tributarios y Aduaneros contenida en la ley N° 20.322<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> Artículo 3 de la de la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros. Ley N° 20.322.-

<sup>18</sup> Artículo 1°.- Los Tribunales Tributarios y Aduaneros son órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes en el ejercicio de su ministerio, cuyas funciones, en el ámbito de su territorio, son:

1°. Resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes, de conformidad al Libro Tercero del Código Tributario.

2°. Conocer y fallar las denuncias a que se refiere el artículo 161 del Código Tributario y los reclamos por denuncias o giros contemplados en el número tercero del artículo 165 del mismo cuerpo legal.

3°. Resolver las reclamaciones presentadas conforme al Título VI del Libro II de la Ordenanza de Aduanas y las que se interpongan de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 186 y 187 de esa Ordenanza.

4°. Disponer, en los fallos que se dicten, la devolución y pago de las sumas solucionadas indebidamente o en exceso a título de impuestos, reajustes, intereses, sanciones, costas u otros gravámenes.

5°. Resolver las incidencias que se promuevan durante la gestión de cumplimiento administrativo de las sentencias.

6°. Conocer del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos a que se refiere el Párrafo 2° del Título III del Libro Tercero del Código Tributario.

7°. Conocer del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos establecido en el Párrafo 4 del Título VI del Libro II de la Ordenanza de Aduanas.

8°. Conocer de las demás materias que señale la ley.

Los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros no integran el Poder Judicial, pues fueron instaurados como una judicatura especializada, de aquellas a que se refiere el inciso 4° del artículo 5 del Código Orgánico, sin perjuicio de que el artículo 82 de nuestra Constitución Política, los deja sujetos a la superintendencia directiva, correccional y económica de la Corte Suprema<sup>19</sup>.

Sin perjuicio de lo anterior, bajo el nuevo régimen procesal tributario establecido por la ley N° 20.322, los Tribunales Tributarios y Aduaneros son soberanos para interpretar y aplicar la ley tributaria, cuestión que no sucedía en el régimen antiguo ya que en ese entonces los Jueces Tributarios, como Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, “tenían el deber de ajustarse en la resolución de las reclamaciones tributarias a las instrucciones del Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos<sup>20</sup>”, de acuerdo a lo dispuesto por el inciso final del artículo 6°, letra B del Código Tributario.

B. Etapa de reconsideración administrativa facultativa.

Le ley N° 20.322 incorporó un nuevo artículo 123 bis al Código Tributario. Dicha norma posibilita la interposición por parte del contribuyente de un recurso de reposición de índole administrativa ante el mismo órgano que emitió el acto

---

<sup>19</sup>

<sup>20</sup>.UGALDE PRIETO, R.; GARCÍA ESCOBAR, J., y UGARTE SOTO, A., Op. Cit., P.2.

que se pretende impugnar, y cuya tramitación deberá observar las normas del Capítulo IV de la ley N° 19.880 que establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del estado, con las particularidades y requisitos que el mismo artículo 123 bis establece.

Tal como lo dispone la Circular especialmente dictada por el Servicio de Impuestos Internos al respecto: “Esta disposición viene a regular de manera particular el derecho de los contribuyentes a solicitar que, en forma previa a la presentación de cualquier reclamo en sede jurisdiccional, se revise por la autoridad del órgano fiscalizador, encarnada en el Director Regional o Director de Grandes Contribuyentes, o en quien estos deleguen sus facultades, la legalidad de alguna actuación del ente fiscalizador, a la luz de los planteamientos y/o nuevos antecedentes expuestos por el propio recurrente<sup>21</sup>”.

En efecto, se trata de “un trámite administrativo previo al reclamo, que se interpone ante la misma autoridad que emitió un acto reclamable, para que reconsidere su emisión o alcance. A diferencia de la R.A.F.<sup>22</sup> su interposición no suspende el plazo de 90 días para reclamar, por lo que, para no perder la vía

---

<sup>21</sup> Circular N°13/2008, del Servicio de Impuestos Internos, disponible en <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2008/indcir2008.htm>> [ Consulta: 30 de Julio de 2014 ]

<sup>22</sup> Revisión de la Actuación Fiscalizadora, reposición administrativa del sistema antiguo.

judicial, el contribuyente debe calcular el plazo de su presentación, y procurar que se resuelva antes del vencimiento de aquél<sup>23</sup>.

El establecimiento de esta reposición administrativa en forma previa al reclamo judicial y cuyo ejercicio es facultativo para el contribuyente, constituye un importante medio de evitar la "judicialización" innecesaria de los procesos de determinación impositiva ya que con ella: "se evita que muchos casos de fácil solución en la sede administrativa pasen al aspecto jurisdiccional, con lo cual se puede atiborrar de asuntos de esta naturaleza y, por lo tanto, no hacer eficiente ni garantizar los derechos de la ciudadanía, debido al exceso de trabajo que tendrían los tribunales tributarios al ocuparse de materias de fácil despacho en la instancia administrativa<sup>24</sup>".

Cabe señalar que en el proyecto primitivo del Ejecutivo este recurso administrativo era obligatorio, y constituía un presupuesto procesal para poder entablar el reclamo en sede judicial. En suma, el texto definitivo aprobado en el Congreso lo ha establecido como una facultad para el contribuyente cuyo ejercicio no es obligatorio ni requisito para la instancia judicial.

---

<sup>23</sup> Reporte Tributario N° 22: Reforma a la Justicia Tributaria, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, [ en línea ], Diciembre, 2011, disponible en [http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com\\_content&view=article&id=410:novedades-en-materia-de-probatoria&catid=67:reporte-tributario-no22-diciembre-2011&Itemid=141](http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=410:novedades-en-materia-de-probatoria&catid=67:reporte-tributario-no22-diciembre-2011&Itemid=141) [consulta: 28 de julio de 2014]

<sup>24</sup> Historia de la Ley N° 20.322. Doc. Cit., P. 248.

### C. Establecimiento de procedimientos judiciales eficientes y expeditos.

En general, el proyecto mantuvo los procedimientos que anteriormente consagraba el Código Tributario para conocer y juzgar las causas contencioso-tributarias, pero les introdujo modificaciones con el objetivo de “agilizar su tramitación, de manera de consagrar plazos legales breves en cada una de las etapas del procedimiento<sup>25</sup>”.

Al respecto el ex Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos, Sr. Juan Toro Rivera, en su intervención ante el Congreso durante la tramitación del proyecto indicó: “los procedimientos propuestos serán más ágiles y eficientes que los actuales, por cuanto se propone un procedimiento concentrado, de plazos breves, que garanticen su rápida tramitación. Al respecto, puntualizó que, básicamente, se trata de las normas sobre el juicio sumario<sup>26</sup>”.

Además, la ley N° 20.322 incorporó un cambio importante al reconocer al Servicio de Impuestos Internos su calidad de "parte", como sujeto procesal en los procedimientos que digan relación con reclamaciones tributarias, entregándole derechos y a la vez debiendo asumir obligaciones y cargas. Ello en contraposición al régimen anterior en que era el propio SII quien emitía

---

<sup>25</sup> Historia de la Ley N° 20.322. Doc. Cit., P. 112.

<sup>26</sup> Historia de la Ley N° 20.322. Doc. Cit., P. 43.

resoluciones, giros o liquidación, y posteriormente, resolvía las reclamaciones presentadas en contra de dichos actos, desempeñándose como juez y parte.

#### D. Aplicación gradual de la reforma.

La ley N°20.322, estableció una aplicación gradual y progresiva de la reforma propuesta, a partir del momento en que fue publicada en el Diario Oficial, todo ello “con el objeto de contar con el tiempo y los recursos necesarios para su implementación en cada una de las Regiones del país<sup>27</sup>”. La intención del legislador fue aplicar progresivamente las modificaciones contenidas en la ley, “primero en las regiones con menor número de contribuyentes y de causas, dejando para el final a las regiones con mayor densidad poblacional y número de litigios<sup>28</sup>”, con el fin de ir “detectando los problemas connaturales a la implementación de una nueva judicatura y adoptar oportunamente las correcciones que resulten necesarias<sup>29</sup>”.

De este modo, el artículo 1° transitorio de la Ley N° 20.322, estableció que “los demás artículos permanentes de la reforma entrarán en vigencia de manera gradual y diferida, en plazos que varían para las distintas regiones y que se cuentan desde el día primero del mes siguiente de la fecha de la publicación de

---

<sup>27</sup> Historia de la Ley N° 20.322. Doc. Cit., P. 282.

<sup>28</sup> Historia de la Ley N° 20.322. Doc. Cit., P. 38.

<sup>29</sup> Historia de la Ley N° 20.322. Doc. Cit., P. 282.



la reforma en el Diario Oficial<sup>30</sup>, esto es, desde el 1 de febrero de 2009, de manera que tales artículos se han aplicado en los siguientes plazos y regiones:

- A partir del 1 de febrero de 2010, en la XV Región de Arica y Parinacota, I Región de Tarapacá, II Región de Antofagasta, y en la III Región de Atacama;
- A partir del 1 de febrero de 2011, en la IV Región de Coquimbo, VII Región del Maule, IX Región de la Araucanía, y en la XII Región de Magallanes y Antártica Chilena;
- A partir del 1 de febrero de 2012, en la VIII Región del Bío Bío, XIV Región de Los Ríos, X Región de Los Lagos, y en la XI Región de Aysén del General Carlos Ibáñez del Campo;
- Y finalmente a partir del 1 de febrero de 2013, en las demás regiones del país, esto es, en la V Región de Valparaíso, VI Región del Libertador General Bernardo O´higgins, y Región Metropolitana de Santiago.

### **1.3. La sanción procesal de inadmisibilidad probatoria.**

Dentro de las normas que establecen los nuevos procedimientos para la tramitación de las reclamaciones tributarias y aduaneras llama la atención el establecimiento de una norma introducida por la Ley N° 20.322 que permite al Juez Tributario y Aduanero -previa solicitud del Servicio de Impuestos Internos- decretar la inadmisibilidad de los antecedentes probatorios que tengan relación

---

<sup>30</sup> MASSONE PARODI, Pedro. 2010. Tribunales y Procedimientos Tributarios. Tercera Edición actualizada y ampliada. Santiago. Editorial Abeledo Perrot, Legal Publishing. P. 29.

directa con las operaciones fiscalizadas, cuando encontrándose éstos en poder del contribuyente no hayan sido acompañados en forma íntegra por éste, siempre y cuando tales antecedentes hubiesen sido solicitados en forma determinada y específica por el Servicio de Impuestos Internos en la Citación durante la etapa de fiscalización o revisión administrativa.

La disposición que consagra dicha sanción de inadmisibilidad probatoria es el nuevo artículo 132 inciso 11 del Código Tributario y no tiene antecedente alguno en la legislación procesal tributaria nacional.

Se ha dicho que la institución consagrada en el artículo 132 inciso 11 del Código Tributario “Consiste en una sanción procesal – probatoria para el contribuyente que deliberadamente no puso a disposición sus antecedentes que el Servicio de Impuestos Internos le requirió específicamente en la Citación prevista en el artículo 63 del Código Tributario. En realidad busca evitar que el contribuyente planifique la entrega de sus medios probatorios, a su conveniencia, limitando la certeza y eficacia de la acción fiscalizadora<sup>31</sup>”. En específico, se trata de una sanción de inadmisibilidad de prueba.

---

<sup>31</sup> Reporte Tributario N° 22: Reforma a la Justicia Tributaria, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía, Universidad de Chile, [ en línea ], Diciembre, 2011, disponible en <[http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com\\_content&view=article&id=410:novedades-en-materia-de-probatoria&catid=67:reporte-tributario-no22-diciembre-2011&Itemid=141](http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=410:novedades-en-materia-de-probatoria&catid=67:reporte-tributario-no22-diciembre-2011&Itemid=141)> [consulta: 28 de julio de 2014]

En efecto, se ha afirmado que la sanción procesal buscaría castigar la mala fe del contribuyente, puesto que pese a disponer de los antecedentes que le son requeridos por el Servicio de Impuestos Internos, no los acompaña dentro del plazo que se le requieren. Así, “se le puede considerar de mala fe, y consiguientemente, aplicársele la sanción revisada, por cuanto con esta actitud obliga al Servicio de Impuestos Internos, a practicar una liquidación que, de otro modo, no se practicaría o se haría de un modo totalmente diverso<sup>32</sup>”. Pero no sólo castigaría la mala fe, sino también la negligencia que podría tener un contribuyente que, no obstante ser requerido por el SII, no comparece o no cumple con las solicitudes de información que le realiza la autoridad tributaria.

La adopción de la norma en estudio, absolutamente novedosa en el derecho tributario nacional, no ha estado exenta de críticas pues su aplicación puede llegar a significar la indefensión total del contribuyente quien se puede ver privado de la posibilidad de aportar los antecedentes que justifiquen, respalden o acrediten las posiciones que pretenda hacer valer ante el Juez Tributario en las respectivas reclamaciones.

Una crítica en ese sentido es la del profesor Pedro Massone Parodi, quien ha señalado al respecto: “La disposición es excepcional en nuestro Derecho Procesal, y no nos parece que la presunción de mala fe ni los mayores gastos

---

<sup>32</sup> UGALDE PRIETO, R.; GARCÍA ESCOBAR, J., y UGARTE SOTO, Op. Cit., P. 131.

que presuntamente irroge la omisión del contribuyente en el procedimiento, puedan justificar una norma inequitativa como ésta<sup>33</sup>". Por su parte el profesor Sergio Endress ha sostenido que "la exclusión de prueba es inequitativa: 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<sup>34</sup>".

En los próximos párrafos estudiaremos la historia del establecimiento de la sanción procesal establecida en el artículo 132 inciso 11° del Código Tributario y los requisitos establecidos por la ley para su aplicación, así como la interpretación que de ella han realizado los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Eso sí, previo a realizar un estudio pormenorizado de los requisitos para la aplicación de la norma de inadmisibilidad probatoria, es necesario efectuar una aclaración conceptual. Algunos autores, al referirse a la sanción contenida en los incisos 11 y 12 del artículo 132° del Código Tributario, la han denominado sanción de *exclusión probatoria*. En este trabajo hemos preferido referirnos a ella como inadmisibilidad probatoria, pues la expresión *exclusión probatoria* puede inducir a confusión entre la institución en estudio con aquella que

---

<sup>33</sup> MASSONE PARODI, Pedro. Op. Cit., P. 170.

<sup>34</sup> Comentario de Sergio Endress Gómez citado en MASSONE PARODI, Pedro. Op. Cit., P. 170.

establece el Nuevo Código Procesal Penal (NCPP) en su artículo 276, que permite al Juez que se excluyan de ser rendidas en el juicio oral ciertas pruebas que (i) fueren impertinentes, (ii) que tengan por objeto acreditar hechos públicos o notorios, (iii) que produzcan efectos puramente dilatorios, (iv) que provengan de actuaciones o diligencias que hubieren sido declaradas nulas; o (v) que hayan sido obtenidas con inobservancia de garantías fundamentales.

Así, para diferenciar a la sanción procesal contenida en los incisos 11 y 12 del artículo 132° del Código Tributario, con aquella contenida en el artículo 276 del NCPP, hemos decidido utilizar la nomenclatura de *inadmisibilidad probatoria*, en lugar de *exclusión probatoria*, salvo en aquellos casos en que citemos a los autores o fallos que utilizan esta última denominación, pero dejando en claro que esta institución nada tiene que ver con aquella propia del proceso penal.

## **2. La sanción procesal contenida en el nuevo artículo 132 inciso 11° del Código Tributario.**

### **2.1. Antecedentes previos.**

#### **2.1.1. El proyecto original.**

Como fue mencionado anteriormente, el proyecto original, presentado por el Presidente Lagos, apuntaba a introducir modificaciones a los procedimientos con el fin de hacerlos más ágiles y eficientes.

En materia de prueba, a diferencia del régimen anterior, el proyecto original contenía un nuevo artículo 132 para el Código Tributario que regulaba con detalle la oportunidad, las limitaciones y la forma de rendir la prueba en el nuevo procedimiento tributario, además de establecer la sana crítica como sistema de valoración de la prueba rendida.

Por ejemplo, entre las normas novedosas respecto de la prueba podemos mencionar que el proyecto original establecía un término probatorio de 15 días, dentro del cual se debía rendir la prueba testimonial y se justificarían las tachas a los testigos. Establecía, además, una limitación a la prueba testimonial por cuanto sólo serían admisibles hasta 2 testigos por punto de prueba.

A propósito de las diligencias probatorias y la forma de rendir la prueba en el nuevo procedimiento tributario, el proyecto original proponía una norma que facultaba tanto al Servicio de Impuestos Internos como al contribuyente reclamante para requerir la exhibición de instrumentos que existieran en poder de la otra parte o de un tercero, en los términos del Código de Procedimiento Civil. Dicha norma en cuestión señalaba: “Se podrá solicitar la exhibición de instrumentos que existan en poder de la otra parte o de un tercero, en los términos de los incisos primero, segundo y cuarto del artículo 349 del Código de Procedimiento Civil. En todo caso, el tribunal deberá cuidar la celeridad del procedimiento<sup>35</sup>”.

Asimismo, el proyecto original contemplaba una norma que facultaba al Tribunal, en cualquier estado de la causa, para requerir informes a los funcionarios del SII que hubiesen participado en los procesos administrativos previos a la interposición del reclamo<sup>36</sup>.

Sin embargo, tal como se indicó anteriormente, el proyecto original enviado por el Ejecutivo al Congreso no fue el mismo que el proyecto que fue definitivamente aprobado, ya que éste último hizo suyas muchas de las

---

<sup>35</sup> Historia de la Ley N° 20.322. Doc. Cit., P. 14. Inciso 5° del artículo 132 del Código Tributario propuesto en el proyecto original.

<sup>36</sup> Historia de la Ley N° 20.322. Doc. Cit., P. 15. Inciso 9° del artículo 132 del Código Tributario propuesto en el proyecto original.

modificaciones incorporadas por la indicación sustitutiva realizada por el ejecutivo, eliminando muchas de las normas propuestas originalmente.

### **2.1.2. Las modificaciones introducidas por las indicaciones del ejecutivo.**

Además de las modificaciones generales al proyecto introducidas por la indicación sustitutiva, entre las cuales podemos mencionar, el fortalecimiento de la independencia de los nuevos Tribunales Tributarios, y la ampliación de sus competencias a materias aduaneras, la indicación sustitutiva del ejecutivo incorporó una nueva redacción para el artículo 132 del Código Tributario que modificó las normas originales propuestas en cuanto a la forma de rendir la prueba y estableció nuevas limitaciones a ella.

Al respecto, la nueva redacción del artículo 132 del Código Tributario supuso la ampliación del término probatorio a 20 días y la eliminación de las tachas a los testigos, estableciendo que en materia tributaria y aduanera no existirían testigos inhábiles, salvo aquellos que aparecieran comprendidos en alguna de las situaciones del artículo 357 del Código de Procedimiento Civil, quienes podrían ser repelidos de oficio por el Tribunal.

Por otro lado, la nueva redacción del artículo 132 del Código Tributario trajo consigo la eliminación de la posibilidad de solicitar la exhibición de documentos



que se encontraran en poder de la otra parte, en los términos detallados en el proyecto original. Asimismo, fue eliminada la facultad del Tribunal para solicitar o requerir informes a los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos respecto de procesos administrativos previos a la interposición del reclamo.

Como contrapartida a la eliminación de las normas sobre requerimiento de informes y exhibición de documentos, la indicación sustitutiva incorporó dos nuevos incisos 11° y 12° al artículo 132 del Código Tributario, estableciendo una sanción de inadmisibilidad probatoria respecto de aquellos antecedentes que el contribuyente no hubiere acompañado al SII durante la etapa de fiscalización.

Así las cosas, la nueva redacción del artículo 132, con la incorporación de la norma de inadmisibilidad y la eliminación de las normas sobre exhibición y requerimiento de informes, significó una situación procesal más favorable para el SII. Dicha situación procesal más favorable se explica porque fueron eliminadas (i) la norma que permitía obligar al SII a presentar informes respecto al proceso de fiscalización a requerimiento del Tribunal, y (ii) la norma que lo obligaba a exhibir documentos relativos a las operaciones fiscalizadas. Todo ello, sumado a que la nueva redacción del artículo 132 del Código Tributario le entregó al SII la posibilidad para solicitar al Juez Tributario que limite o declare inadmisibles la prueba que el contribuyente quisiera hacer valer en el juicio, a

través de la nueva sanción de inadmisibilidad probatoria, en tanto se cumplieran los requisitos establecidos al efecto.

Ahora bien, y sin perjuicio de la eliminación de la norma del proyecto original relativa a la posibilidad de solicitar exhibición de documentos de la contraparte, creemos que el contribuyente aún conserva el derecho para solicitar y requerir la exhibición de documentos que se encuentren en poder del SII, por aplicación del artículo 349 del Código de Procedimiento Civil.

Si bien el artículo 148 del Código Tributario dispone la aplicación supletoria al procedimiento tributario de las normas contenidas en el Libro I del Código de Procedimiento Civil, creemos que la norma contenida en el artículo 349 del mismo cuerpo legal, es igualmente aplicable al procedimiento tributario pues el artículo 3 del CPC, dispone que el Procedimiento Ordinario será aplicable en todas las gestiones, trámites y actuaciones que no estén sometidas a una regla especial, cualquiera que sea su naturaleza.

Así las cosas, el artículo 349 del CPC sería plenamente aplicable al procedimiento tributario, ya que como forma parte del Procedimiento Ordinario, debe aplicarse supletoriamente a todos los procedimientos especiales contemplados en nuestra legislación conforme a lo previsto en el artículo 3° del C.P.C.

Sin embargo, no podemos decir lo mismo de la eliminación de la facultad del Tribunal para requerir informes puntuales al SII. La eliminación de dicha facultad, que en el antiguo procedimiento tributario era reconocida de manera similar en la institución que consagraba el antiguo artículo 132 inciso 2° del Código Tributario, significó una extinción absoluta de las facultades que tenía el tribunal para ahondar en los motivos, razones o fundamentos de las acciones del ente fiscalizador.

Luego de la derogación de dicha facultad, la posición del SII sólo podrá ser conocida en el nuevo sistema al tenor del traslado que éste evacúe del escrito de reclamo. Tal situación es absolutamente favorable para el SII ya que en el trámite en que el SII evacúa el traslado del reclamo, es el propio Servicio quien delimita el contenido de su respuesta, y no podrá el tribunal requerir un informe, o solicitar que se pronuncie sobre un punto determinado, como ocurría bajo el procedimiento antiguo.

Lo anterior, se ve agravado con la posibilidad de excluir antecedentes que le brinda la redacción de los nuevos incisos 11° y 12° del artículo 132 del Código Tributario, cuya génesis y aprobación veremos a continuación.

### **2.1.3. Discusión y aprobación del texto definitivo.**

Es preciso señalar que, en general, las nuevas modificaciones introducidas por la indicación sustitutiva fueron aceptadas íntegramente por el Senado, ya que éstas tenían por objeto corregir las críticas que se habían realizado al proyecto original. Sin embargo, la incorporación de la norma de inadmisibilidad probatoria no fue pacífica.

Muestra de ello fue la indicación N° 69 realizada por el honorable Senador Guillermo Vásquez Úbeda durante la tramitación del proyecto mediante la cual se pretendió suprimir los incisos décimo primero y décimo segundo del artículo 132, los que, precisamente, establecían la sanción procesal en comento<sup>37</sup>.

A su vez, los honorables senadores Jovino Novoa Vásquez y Baldo Prokurica Prokurica, presentaron una indicación para sustituir el texto original del inciso décimo primero del artículo 132 que establecía la referida sanción, proponiendo un nuevo texto en su reemplazo, con el fin de “regular con mayor detalle el tema de la inadmisibilidad de los antecedentes a que se refiere el inciso en comento<sup>38</sup>”. El texto original proponía:

---

<sup>37</sup> Indicación N° 69. Del Honorable Senador señor Vásquez, para suprimir los incisos décimo primero y décimo segundo del artículo 132. Esas disposiciones hacen inadmisibles la presentación de antecedentes requeridos por el Servicio y no acompañados por el contribuyente y obligan al juez a pronunciarse sobre tal inadmisibilidad en la sentencia definitiva.

<sup>38</sup> Historia de la Ley N° 20.322. Doc. Cit., P. 499.

*“No serán admisibles aquellos antecedentes que hubiesen sido solicitados determinadamente por el Servicio al contribuyente en la citación a que se refiere el artículo 63 y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo.*

*El Juez Tributario y Aduanero se pronunciará en la sentencia sobre esta inadmisibilidad”.*

La mayor regulación para la aplicación de la sanción, requerida por los honorables Senadores Novoa y Prokurica, tenía por objeto limitar los antecedentes que podían ser excluidos como prueba a aquellos que tuviesen relación directa con las partidas fiscalizadas, y que además, hubiesen sido solicitados en forma determinada y específica. Del mismo modo, y como límite para la aplicación de la norma de inadmisibilidad, se propuso entregar al contribuyente la posibilidad de probar que la omisión de acompañar la documentación requerida obedecía a causas o razones que no le fueron imputables, esto es, que el contribuyente estuvo en imposibilidad de acompañarlos, liberándolo de ésta manera de la aplicación de la sanción.

Pues bien, producto de la discusión y acuerdo de la Comisión de Constitución del Senado la indicación del Senador Vásquez fue retirada, mientras que la indicación de los senadores Novoa y Prokurica fue aprobada

por unanimidad, incorporándose las limitaciones sugeridas para la aplicación de la sanción de inadmisibilidad probatoria, lo que significó una modificación de la redacción del nuevo inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario. En definitiva el texto aprobado fue el siguiente: “No serán admisibles aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63, y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del 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<sup>39</sup>”.

Ahora, no obstante la inclusión de las limitaciones antes indicadas, la norma de inadmisibilidad probatoria no generaba consenso absoluto. En efecto, los representantes del Colegio de Abogados intervinieron durante la tramitación del proyecto manifestando que: “Esta exclusión de prueba es similar a la establecida en el artículo 277 del Código de Procedimiento Civil, pero con la diferencia de que este cuerpo legal requiere la participación previa del juez que ordena, a la vista de los antecedentes que se hagan valer, la medida prejudicial probatoria de exhibición de documentos público o privados que establece el artículo 273, N° 3, de ese Código y, en cambio, la citación que hace el Servicio

---

<sup>39</sup> Historia de la Ley N° 20.322. Doc. Cit., P. 584.

es una facultad que les es exclusiva y que no tiene control judicial previo ni posterior<sup>40</sup>”.

En el mismo sentido, el diputado Rodrigo Álvarez Zenteno intervino en el Tercer Trámite Constitucional manifestándose en forma crítica respecto de la sanción del artículo 132 inciso 11° propuesto, señalando que: “Tampoco es adecuado, incluso es inconstitucional y hago reserva de ello, que no sean admisibles aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo establecido por el inciso equis. No me parece que sea parte del derecho a la defensa y del derecho a tomar disposiciones de una persona cuando va a entregar o a proporcionar cierta información ante un tribunal, que no puedan ser admisibles esos antecedentes como medio probatorio”. Incluso el diputado Álvarez, que además es profesor de Derecho Tributario, insistió 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, como la limitación para entregar antecedentes que en su momento no proporcionó el Servicio de

---

<sup>40</sup> Historia de la Ley N° 20.322. Doc. Cit., P. 666. Intervención de los representantes del Colegio de Abogados de Chile A.G.

Impuestos Internos, son normas inadecuadas. Por eso, llamo a votar en contra el Título II y esos dos incisos del artículo 132<sup>41</sup>.

Finalmente y pese a las objeciones descritas, fue aprobado el texto del artículo 132 incisos 11° y 12° del Código Tributario, regulando, eso sí, que la inadmisibilidad probatoria tiene lugar sólo cuando los antecedentes hubiesen sido requeridos al contribuyente en forma determinada y específica, y que éste no los hubiese acompañado, ni justificado que dicho incumplimiento no le fue imputable.

---

<sup>41</sup> Historia de la Ley N° 20.322. Doc. Cit., P. 848.



## **2.2. Requisitos de procedencia para la aplicación de la sanción de inadmisibilidad probatoria.**

### **2.2.1. Necesidad de Citación previa al contribuyente.**

El primer requisito para la aplicación de la norma de inadmisibilidad probatoria que se desprende de la simple lectura del inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario es que los antecedentes cuya inadmisibilidad se solicita hayan sido requeridos en la Citación a que se refiere el artículo 63 de dicho cuerpo normativo<sup>42</sup>.

De esta manera, la sanción de inadmisibilidad probatoria no puede ser aplicada por los Tribunales Tributarios y Aduaneros en aquellos juicios en los que el acto administrativo objeto del reclamo –liquidación, giro y/o resolución– no haya sido precedido de Citación previa durante la etapa de fiscalización. Así lo han fallado, entre otros, el Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco que en sentencia dictada con fecha 4 de mayo de 2012 señaló: “SEGUNDO: Que, del análisis de la alegación efectuada surge que **la actuación administrativa reclamada no ha sido precedida por el trámite de la citación contemplada en el artículo 63 del Código Tributario, antecedente previo y requisito legal**

---

<sup>42</sup> Inciso 11° Artículo 132 Código Tributario: “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 (...)**”. El énfasis es nuestro.

**para determinar la procedencia de la exclusión de antecedentes probatorios** por haber sido solicitados en forma detallada y específica por la administración tributaria en dicha actuación (...) <sup>43</sup>. El énfasis es nuestro.

El mismo fallo recién referido agrega posteriormente en su considerando Cuarto: “Que, en mérito de los antecedentes del proceso reseñados previamente, **no se vislumbra el cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 132, inciso 11º del Código Tributario, para la exclusión de los antecedentes probatorios acompañados por la reclamante, dado que los documentos que acompaña en su reclamo no fueron requeridos en citación alguna**, por lo que serán admitidos y se considerarán como medio de prueba, desechándose la alegación respecto de su exclusión en la presente causa, sin perjuicio del valor probatorio que se les dará en definitiva <sup>44</sup>”. El énfasis es nuestro.

En el mismo sentido, el Juez Tributario y Aduanero de Puerto Montt señaló en un fallo de fecha 19 de diciembre de 2012 que: “En el caso de marras, a mayor abundamiento, **el contribuyente no ha sido citado conforme al artículo 63, sino sólo notificado para comparecer al Servicio en fecha determinada - lo que ya obsta a la aplicación de cualquier sanción de**

---

<sup>43</sup> Sentencia de fecha 04/05/2012, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco, en los autos RIT GR-08-00027-2011.

<sup>44</sup> *Ibíd.*

**inadmisibilidad-**. A ello cabe agregar que la sanción descrita no ha sido expresamente alegada por la reclamada durante el proceso<sup>45</sup>. El énfasis es nuestro.

En otras palabras, la sanción de inadmisibilidad probatoria no tiene cabida si no existe un requerimiento del Servicio en forma de Citación, la cual deberá realizarse cumpliendo con todos los requisitos y formalidades establecidos en la ley. A continuación, y en vista que la Citación constituye un antecedente necesario para la aplicación de la sanción de inadmisibilidad probatoria, procederemos a analizar brevemente la naturaleza, requisitos, características y efectos de la Citación como trámite o gestión de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos.

#### **2.2.1.1. Fiscalización del SII.**

En Chile, por regla general, corresponde a los contribuyentes definir su propia obligación tributaria respecto de los Impuestos a la Renta y al Valor Agregado, ya que son los propios contribuyentes quienes autodeterminan el impuesto que deben pagar a través de las declaraciones que realizan para tales efectos.

---

<sup>45</sup> Sentencia de fecha 19/11/2012, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto Montt, en los autos RIT GR-12-00010-2012.

A su vez, “el Servicio de Impuestos Internos, órgano encargado de la administración y fiscalización de los impuestos, debe asumir una función destinada a determinar si el contribuyente cumplió o no como debía con la carga tributaria<sup>46</sup>”. Es por ello que el Código Tributario establece una serie de facultades que le permiten al SII cumplir con el rol de fiscalizar y administrar los impuestos declarados por el contribuyente.

#### **2.2.1.2. Medios de fiscalización.**

Para velar por el correcto pago de los impuestos de los contribuyentes y el cumplimiento de las normas tributarias, la ley ha entregado al SII una serie de facultades y medios que le permiten ejercer su labor de fiscalización. La doctrina ha clasificado estos medios en (i) Medios de Fiscalización Indirectos “que tienen como denominador común la circunstancia de ser ejercidos sobre terceros que, por alguna razón, han tenido participación en las actividades del contribuyente y por lo mismo pueden proporcionar información útil para la labor controladora<sup>47</sup>”; y (ii) Medios de Fiscalización Directos, que son “aquellos ejercidos directamente sobre el contribuyente sujeto a fiscalización<sup>48</sup>”.

---

<sup>46</sup> ZAVALA ORTIZ, José Luis. 2003. Manual de Derecho Tributario. 5ª Ed. Actualizada. Santiago. Editorial Lexis Nexis Chile. P. 123.

<sup>47</sup> ABUNDIO PÉREZ, Rodrigo. 2013. Manual de Código Tributario. Santiago. Editorial Legal Publishing Chile. P. 211.

<sup>48</sup> *Ibíd.*

Dentro del grupo de medios de fiscalización directos encontramos a la Citación que como veremos a continuación se trata de una comunicación directa entre el SII y el contribuyente, por medio de la cual el primero revisa el cumplimiento de las normas tributarias por parte del contribuyente y que, además, es uno de los requisitos necesarios para la aplicación de la sanción procesal de inadmisibilidad probatoria, materia de este trabajo.

### **2.2.1.3. Limitaciones.**

Sin embargo, el S.I.I. no es soberano o autónomo para el ejercicio de sus facultades de fiscalización y administración de los impuestos, sino que como toda autoridad en el ejercicio de una potestad, “debe someterse a la reglamentación pertinente, que significa un marco legal o la imposición de limitaciones en la labor controladora, como corresponde a la seguridad que un estado de derecho debe entregar a sus ciudadanos<sup>49</sup>”.

El profesor Rodrigo Abundio Pérez, ha enumerado dentro de las limitaciones que encuentra el SII para el ejercicio de sus facultades para la fiscalización y administración de los impuestos las siguientes: legalidad, materia, oportunidad, tiempo, el secreto profesional, el secreto bancario, el procedimiento y la competencia.

---

<sup>49</sup> ABUNDIO PÉREZ, Rodrigo. Op. Cit., P. 194.

En efecto, respecto de la legalidad de las actuaciones del SII como limitación para el ejercicio de sus facultades, es el propio Código Tributario que indica en el inciso primero del artículo 63 que “El Servicio hará 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 pudieren adeudarle”. Lo anterior es sin perjuicio de que al SII como organismo público, obviamente se le hace aplicable lo dispuesto en los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República.

Ahora bien, y respecto de la materia como límite al ejercicio de sus facultades, el artículo 1° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos indica que “Corresponde al Servicio de Impuestos Internos la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente”.

Por otra parte, otro límite para el ejercicio de las actuaciones del SII es la oportunidad y momento en que éstas se realizan. Al efecto, el artículo 10 del Código Tributario indica que las actuaciones del SII deben llevarse a cabo en días y horas hábiles, salvo que por su naturaleza deban realizarse en días u

horas inhábiles; entendiéndose como días hábiles para estos efectos a los no feriados y como horas hábiles las que median entre las ocho y las veinte horas. Se considerarán feriados los días domingos<sup>50</sup> y a todos aquellos que se establezcan como tales por mandato legal,

Además, su acción fiscalizadora debe ejercerse respetando los plazos de prescripción que establecen los artículos 200 y 2001 del Código Tributario.

Otras limitaciones que pesan sobre la forma de llevar a cabo la actuación fiscalizadora son aquellas establecidas en el Código Tributario respecto al secreto profesional y el secreto bancario. En efecto, su artículo 61 establece que los preceptos del Código no modifican las normas vigentes sobre secreto profesional, de manera que no podría exigirse declaración jurada respecto a las personas que se vean alcanzadas por dicho secreto, salvo en el caso del artículo 34. Por su parte, si bien el Código Tributario habla de la reserva de la cuenta corriente bancaria, el artículo 154 de la Ley General de Bancos, ampara con el secreto a otros instrumentos financieros de manera que se puede “señalar el secreto bancario -incluyendo el secreto propiamente y la reserva- como limitante a las facultades fiscalizadoras del SII<sup>51</sup>”.

---

<sup>50</sup> Ley N° 2.977 de fecha 28 de enero de 1915.

<sup>51</sup> ABUNDIO PÉREZ, Rodrigo. Op. Cit. P. 201.

Finalmente, podemos señalar que la fiscalización del SII, debe ceñirse a los procedimientos establecidos en el artículo 59 y siguientes del Código del ramo, y el ejercicio de tales facultades debe ser llevado a cabo por los departamentos que tengan competencia para ello. En ese sentido, es preciso recordar lo que establece el artículo 59 bis del referido cuerpo legal que indica lo siguiente: “Será competente para conocer de todas las actuaciones de fiscalización posteriores la unidad del Servicio que practicó al contribuyente una notificación, de conformidad a lo dispuesto en el número 1º del artículo único de la ley Nº 18.320, o una citación, según lo dispuesto en el artículo 63”.

#### **2.2.1.4. La Citación.**

##### **A. Concepto y naturaleza jurídica.**

No existe en nuestro ordenamiento jurídico una definición legal del trámite de la Citación. Sin embargo, la doctrina nacional ha intentado elaborar un concepto a partir de su regulación en el Código Tributario detallando sus principales características.

El profesor Christian Aste ha señalado que “es una actuación del SII que consiste en una comunicación escrita notificada al contribuyente y emanada del jefe de la oficina respectiva por la cual se le emplaza para que dentro del



término de un mes presente una declaración o corrija, aclare, amplíe o confirme su declaración anterior<sup>52</sup>”.

A su vez, el profesor Rodrigo Abundio nos indica que se trata de una “comunicación dirigida al contribuyente, por el jefe de la oficina respectiva o por el funcionario en quien haya delegado esa función, para que, dentro del plazo de un mes, presente una declaración, o rectifique, aclare, amplíe o confirme una declaración anterior<sup>53</sup>”. A la definición anterior agrega que si bien “se le ha concebido como el procedimiento fiscalizador por excelencia, estimamos que más bien es el resultado de una fiscalización previa<sup>54</sup>”.

El profesor Zavala Ortiz indica que respecto a la naturaleza jurídica de la Citación, ella se trata de “un acto administrativo, y en ningún caso, se puede entender que se está en presencia de una actividad jurisdiccional, criterio que ha confirmado la jurisprudencia judicial<sup>55</sup>”.

Por su parte, respecto al concepto y naturaleza de la Citación, el Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco ha señalado que: “el Artículo 63 del Código Tributario regula la Citación como un medio especial de fiscalización que se le

---

<sup>52</sup> ASTE MEJÍAS, Cristián. 2002. Curso de Código Tributario. Santiago. Editorial de Aste Ltda. P. 209.

<sup>53</sup> ABUNDIO PÉREZ, Rodrigo. Op. Cit., P. 219

<sup>54</sup> ABUNDIO PÉREZ, Rodrigo. Op. Cit., P. 220.

<sup>55</sup> ZAVALA ORTIZ, José Luis. Op. Cit., P. 126.

entrega al Servicio de Impuestos Internos 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 pudieren adeudarse, facultándose al Jefe de la Oficina respectiva del Servicio para citar al contribuyente para que, dentro del plazo de un mes, presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior<sup>56</sup>”.

Conforme a lo anteriormente expuesto podemos señalar que la Citación es un acto administrativo del Servicio de Impuestos Internos, emitido por el jefe de la Oficina respectiva o por la persona en quien delegue sus facultades, quien luego de un proceso de fiscalización emplaza a un contribuyente con el fin de que, dentro del plazo de un mes o de la prórroga que le otorgue el SII, presente una declaración, o bien, rectifique, aclare, amplíe o confirme una declaración anterior, de acuerdo a las observaciones o diferencias detectadas por el Servicio.

Decimos que se trata del resultado de una fiscalización previa pues la Citación supone que el contribuyente ya ha sido revisado por el Servicio, y que producto de dicha revisión éste “ha decidido citarlo para que: (1) Presente una

---

<sup>56</sup> Sentencia de fecha 30/11/2012, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco, en los autos RIT GR-08-00015-2011.

declaración, cuando no lo hizo. (2) Rectifique o aclare una declaración anterior. (3) Amplíe una declaración anterior; o (4) Confirme su declaración<sup>57</sup>”.

## **B. Competencia.**

El artículo 63 del Código Tributario señala que la Citación puede realizarla el Jefe de la Oficina respectiva del SII, agregando más adelante que esta facultad puede ser delegada en otros jefes de las respectivas oficinas. Por su parte, el artículo 18 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos dispone que “Los Directores Regionales son las autoridades máximas del Servicio dentro de los límites de sus respectivas jurisdicciones territoriales y dependen directamente del Director”. En consecuencia, como los Directores Regionales son la autoridad máxima del SII dentro de los límites de sus respectivas jurisdicciones territoriales, se ha concluido que el Jefe de Oficina respectiva corresponde al Director Regional del SII en su respectiva jurisdicción territorial<sup>58</sup>.

Respecto de la posibilidad de delegar la facultad para Citar al contribuyente el profesor Christian Aste nos señala que “diversas resoluciones de delegación

---

<sup>57</sup> ZAVALA ORTIZ, José Luis. Op. Cit. P. 126.

<sup>58</sup> ABUNDIO PÉREZ, Rodrigo. Op. Cit. 220.

de facultades han autorizado a los jefes de fiscalización y a los jefes de grupo de fiscalización para practicar estas citaciones<sup>59</sup>.

### **C. Notificación.**

Tal como sucede con las resoluciones judiciales, “las actuaciones del SII que requieren ser puestas en conocimiento del interesado sólo producen efecto en la medida que sean notificadas en conformidad a la ley<sup>60</sup>”. En efecto, el sólo hecho de haber realizado una citación, no produce el efecto deseado por el ente fiscalizador en tanto dicha actuación no haya sido notificada.

Lo anterior es corroborado por lo resuelto por el Juez del Tribunal Tributario y Aduanero de Antofagasta, quien a la hora de analizar la procedencia de la sanción de inadmisibilidad solicitada por el Servicio de Impuestos Internos, y ante la alegación de la parte reclamante, expone: “Décimo quinto: (...) Que, en este orden de ideas, cabe en primer lugar abocarse a establecer si efectivamente la citación, mediante la cual el órgano fiscalizador habría solicitado los documentos cuya inadmisibilidad ha requerido, fue efectivamente notificada a la reclamante<sup>61</sup>”. Ello pues de no haberse verificado la notificación

---

<sup>59</sup> ASTE MEJÍAS, Christian. Op. Cit. 209.

<sup>60</sup> ABUNDIO PÉREZ, Rodrigo. Op. Cit. 221.

<sup>61</sup> Sentencia de fecha 15/04/2013, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Antofagasta, en los autos RIT GR-03-00019-2012.

de la Citación, ésta no le era oponible, o bien, no podía producir ningún efecto respecto del contribuyente citado a declarar.

### **C.1. Forma, momento y lugar de notificación.**

Las formas de notificación que establece el Código Tributario para la Citación son la notificación personal, la notificación por cédula, la notificación por carta certificada y la notificación por correo electrónico.

El inciso segundo del artículo 12 del referido cuerpo legal dispone que “La notificación personal se hará entregando personalmente al notificado copia íntegra de la resolución o del documento que debe ser puesto en su conocimiento, en cualquier lugar donde éste se encuentre o fuere habido<sup>62</sup>”. Además, como toda actuación del SII deberá verificarse en días y horas hábiles.

Especial atención nos merece que el referido artículo 12 dispone que la notificación personal se hará “en cualquier lugar”. La expresión fue incorporada por la Ley N° 19.506 de 30 de julio de 1997, y según nos indica la Circular N° 48/1997 por la cual el SII imparte instrucciones respecto de las modificaciones introducidas por la referida ley, “Esta modificación tiene por objeto ampliar los lugares hábiles para efectuar la notificación personal, de modo que ésta pueda

---

<sup>62</sup> ABUNDIO PÉREZ, Rodrigo Op. Cit., P. 222.

practicarse en cualquier lugar en que el notificado se encuentre o fuere habido, lugares que, obviamente, pueden coincidir con algunos de los domicilios señalados en el artículo 13<sup>63</sup>”.

Otra opción para la notificación de la Citación, y probablemente la más utilizada, es la notificación por cédula. De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 12° del Código Tributario, ésta deberá contener copia íntegra de la resolución o actuación de que se trata, con los datos necesarios para su acertada inteligencia, y “será entregada por el ministro de fe, en el domicilio del citado, a cualquier persona adulta que se encuentre en él y si no hubiera persona adulta que la reciba, dejará la cédula en ese domicilio<sup>64</sup>”.

En los casos de notificación por cédula y notificación personal, éstas se llevarán a cabo por los funcionarios que hubiesen sido nominativa y expresamente revestidos por el Director Nacional con la calidad de ministros de fe, o bien, por los “funcionarios pertenecientes al Escalafón de Fiscalizadores, pues le confiere ese carácter el artículo 51 de la Ley Orgánica<sup>65</sup>”.

Por su parte, la notificación por carta certificada “es aquella que se realiza enviando al domicilio del notificado una carta certificada que el funcionario de

---

<sup>63</sup> Circular N°13/2008, del Servicio de Impuestos Internos, disponible en <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1997/circu48.htm>> [ Consulta: 30 de Julio de 2014 ]

<sup>64</sup> ABUNDIO PÉREZ, Rodrigo Op. Cit., P. 222.

<sup>65</sup> *Ibíd.*

Correos debe entregar a cualquiera persona adulta que se encuentre en dicho domicilio, la cual deberá firmar el recibo respectivo<sup>66</sup>. Dicha carta certificada también podrá ser remitida a la casilla, apartado postal o a la oficina de correos que el contribuyente haya fijado como domicilio postal. En el caso de la notificación por carta certificada, los plazos empezarán a correr tres días después de su envío, por lo que podemos afirmar que se entiende practicada al tercer día después de su envío.

Cabe hacer presente que en el caso de la notificación por carta certificada, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 11 del Código Tributario, si el funcionario de correos no encontrare en el domicilio al notificado o a otra persona adulta, o ésta se negare a recibir la carta certificada o a firmar el recibo, o bien no se retire de la casilla o apartado postal o de la oficina de correos en el plazo de 15 días, el Jefe de la Oficina de Correos y el funcionario dejarán constancia de tal hecho y deberán devolverla al Servicio, lo que significará el aumento o renovación de los plazos del artículo 200 en tres meses contados desde la fecha de recepción de la carta devuelta<sup>67</sup>.

---

<sup>66</sup> Circular N°48/1997, del Servicio de Impuestos Internos, disponible en <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1997/indcir97.htm>> [ Consulta: 30 de Julio de 2014 ]

<sup>67</sup> El artículo 200 del Código Tributario establece los plazos de prescripción de la acción de fiscalización y liquidación de los impuestos, por lo que en los casos expuestos de notificación por carta certificada fallida, tales plazos de fiscalización se verán aumentados o renovados en 3 meses.

Finalmente, la notificación por correo electrónico tendrá lugar cuando ésta haya sido así solicitada por el contribuyente, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 9° del Código Tributario.

### **C.2. A quién debe notificarse.**

En conformidad con lo dispuesto en el Artículo 14° del Código Tributario, el gerente o administrador de sociedades o cooperativas o el presidente o gerente de personas jurídicas, se entenderán autorizados para ser notificados a nombre de ellas, no obstante cualquier limitación establecida en los estatutos constitutivos de dichas personas jurídicas.

A lo anterior corresponde agregar que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 9° del Código Tributario, mientras no haya constancia de la extinción del título de representación, la persona que actúe ante el SII como administrador, representante o mandatario del contribuyente, se entenderá autorizada para ser notificada a nombre de éste. En consecuencia, un contribuyente se entenderá debidamente emplazado si el SII practica una notificación a un ex representante legal, cuya revocación no haya sido debidamente informada.



Todo lo anterior, es sin perjuicio de los casos de notificación por carta certificada y por cédula, que como vimos anteriormente, podrán ser entregadas en el domicilio del notificado, a cualquiera persona adulta que se encuentre en él. Además, en el caso de la notificación por cédula, también podrá dejarse la cédula en el domicilio respectivo, en caso de que no hubiere persona adulta que la reciba.

#### **D. Contenido de la Citación.**

Si bien, la ley no señala qué tipo de formalidades y requisitos debe contener la Citación, de acuerdo a la regulación de los artículos 63 inciso 3° y 200 inciso 3° del Código Tributario la Citación debe especificar, al menos, la o las materias sobre las cuales el contribuyente tiene la obligación de declarar o rectificar, aclarar, ampliar o confirmar según su declaración anterior. La especificación de las materias objeto de revisión, los años y las partidas fiscalizadas es un tema muy relevante pues “delimitará el ámbito de aplicación del aumento de los plazos de prescripción<sup>68</sup>”.

De este modo, se ha señalado que la Citación debe contener, al menos, “a) la Individualización del contribuyente –nombre, apellidos y domicilio-; b) Numerada correlativamente; c) Debe constar el período total comprendido en la

---

<sup>68</sup> ASTE MEJÍAS, Cristián. Op. Cit., P. 210.

revisión; y, d) Debe indicarse con claridad cada una de las partidas que a juicio de los funcionarios fiscalizadores hayan merecido reparo<sup>69</sup>. Evidentemente, la individualización también debe incluir el rol único tributario del contribuyente a quien se cita.

Además, para el caso de una fiscalización sobre el impuesto a la renta, si se trata de partidas omitidas deberá indicarse también la fuente de la información, junto al monto de las operaciones omitidas, la incidencia de los reparos efectuados para la determinación de la renta líquida imponible y, en caso de discrepancia en la interpretación legal o el modo de contabilización de alguna partida, las razones que justifican una determinada interpretación o la manera correcta de su contabilización. Asimismo, deberá contener la firma del jefe de la oficina respectiva del SII o del funcionario en el cual éste haya delegado sus facultades<sup>70</sup>.

#### **E. Finalidad y procedencia de la Citación.**

De lo que hemos revisado hasta ahora podemos concluir que la Citación constituye un importante medio de fiscalización para el SII, puesto que mediante ella puede requerir al contribuyente a fin de comprobar la veracidad

---

<sup>69</sup> ABUNDIO PÉREZ, Rodrigo. Op. Cit., P. 221.

<sup>70</sup> *Ibíd.*

de las declaraciones que presente, y por ende, el efectivo cumplimiento de las normas y obligaciones que le corresponden.

Al mismo tiempo, desde el punto de vista del contribuyente constituye una nueva oportunidad que se le brinda para subsanar omisiones o errores en que hubiere podido incurrir respecto a la obligación de efectuar declaraciones de impuesto, o en su defecto, insistir en la determinación del impuesto o una diferencia vía la formulación de una liquidación<sup>71</sup>.

### **E.1. La Citación como trámite facultativo.**

En el ejercicio de las facultades de fiscalización y cumplimiento de las normas tributarias, la Citación puede constituir un trámite esencial u obligatorio dentro del proceso de fiscalización, como también puede ser ejercida en forma facultativa por la administración tributaria. La Citación facultativa es aquella que el SII podrá realizar “en aquellos casos en que del análisis y evaluación de los antecedentes reunidos durante el proceso de fiscalización aparezca como necesaria<sup>72</sup>”. La regla general es que la Citación sea un trámite facultativo para el Servicio, es decir un trámite que podrá practicar o no según lo estime conveniente<sup>73</sup>.

---

<sup>71</sup> ASTE MEJÍAS, Cristián. Op. Cit., P. 209.

<sup>72</sup> ABUNDIO PÉREZ, Rodrigo., Op. Cit., P. 226.

<sup>73</sup> ASTE MEJÍAS, Cristián. Op. Cit., P. 209.

Así lo ha reconocido por ejemplo el Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco que en resolución de fecha 7 de diciembre de 2012 señaló: “Que, respecto a la alegación planteada por el reclamante, referida a la falta del requisito de la Citación previa, cabe hacer presente que dicho trámite administrativo constituye un medio especial de fiscalización contemplado en el artículo 63 del Código Tributario, el cual, por regla general, es facultativa para el Servicio de Impuestos Internos, el que podrá disponerla en todos aquellos casos en que, del estudio de los antecedentes reunidos durante la revisión, aparezca la necesidad de requerir antecedentes o datos que se consideren necesarios para la determinación del impuesto (...)”<sup>74</sup>.

## **E.2. La Citación como trámite obligatorio.**

En otras ocasiones, como lo señala el artículo 63 del Código Tributario, la Citación será obligatoria en aquellos trámites que la ley la establezca como trámite previo a la liquidación. La ley ha establecido la Citación como trámite obligatorio en los siguientes casos y oportunidades:

a. Caso del Artículo 21 inciso 2° del Código Tributario, esto es, cuando las declaraciones, documentos, libros o antecedentes presentados o producidos por el contribuyente no sean fidedignos. En tales casos, el SII practicará las

---

<sup>74</sup> Sentencia de fecha 07/12/2012, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco, en los autos RIT GR-08-00048-2012.

liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder, previo los trámites de los artículos 63 y 64, o sea, previa Citación del contribuyente;

b. Caso del Artículo 22 del Código Tributario, esto es, cuando un contribuyente no presentare declaración estando obligado a hacerlo, el Servicio podrá fijar los impuestos que adeude con el solo mérito de los antecedentes de que disponga, previos los trámites de los artículos 63 y 64, esto es, previa Citación del contribuyente; y,

c. Caso del artículo 27 del Código Tributario, esto es, en caso que sea necesario separar o prorratear diversos tipos de ingresos o de gastos y el contribuyente no esté obligado a llevar una contabilidad separada, el Servicio pedirá a éste los antecedentes que correspondan, haciendo uso del procedimiento contemplado en el artículo 63°.

La distinción entre Citación como trámite obligatorio o actuación facultativa dentro del proceso de fiscalización es un tema de gran relevancia, ya que su omisión en los casos en que la ley la ha establecido como trámite obligatorio acarrea la nulidad de la tasación, liquidación e incluso el giro, si fuera el caso, posteriores<sup>75</sup>. Tan relevante es la Citación en los casos que la ley dispone su

---

<sup>75</sup> ABUNDIO PÉREZ, Rodrigo. Op. Cit., P. 226.

obligatoriedad que la propia Corte Suprema lo ha calificado como trámite esencial, y que ante su omisión se ha incurrido en la causal de casación en la forma señalada en el N°9 del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil<sup>76</sup>.

#### **F. Plazos para responder a la Citación.**

El inciso segundo del artículo 63 del Código Tributario indica que el contribuyente, una vez citado, tiene el plazo de un mes para presentar una declaración, rectificarla, aclararla, o bien realizar una ampliación o confirmación de la ya realizada. La misma disposición agrega que el propio interesado podrá solicitar la ampliación de dicho plazo, por una sola vez, hasta por un mes.

Para que proceda la ampliación del plazo para comparecer a la Citación el contribuyente debe realizar una solicitud por escrito en ese sentido, antes del vencimiento del plazo primitivo. Dicha ampliación se otorgará por el número de días que el SII estime necesarios pero en ningún caso puede exceder un mes<sup>77</sup>. El profesor Christian Aste agrega que, además, el contribuyente debe encontrarse “en una situación de imposibilidad absoluta de contestar<sup>78</sup>”.

---

<sup>76</sup> ABUNDIO PÉREZ, Rodrigo. Op. Cit., P. 227.

<sup>77</sup> ASTE MEJÍAS, Christian. Op. Cit., P. 209.

<sup>78</sup> *Ibíd.*

## **G. Posición del contribuyente frente a la Citación.**

Una vez notificado de la Citación, el contribuyente podrá asumir una actitud pasiva, caso en el cual “El Servicio procederá a efectuar la liquidación en que se incluirán todas las partidas agregadas según la citación, o bien tasaré la base imponible con los antecedentes de que disponga según los casos<sup>79</sup>”.

Asimismo, el contribuyente podrá reaccionar a la Citación, aceptando en forma expresa la objeción o reparo efectuado por el Servicio, con lo cual éste último quedara en situación de incluir los respectivos reparos en la liquidación que practique respecto de las operaciones fiscalizadas. También podrá reaccionar al requerimiento del Servicio dando respuesta fundada de sus alegaciones, acompañando los antecedentes que le hubiesen sido solicitados o que demuestren o aclaren la situación, partidas u operaciones que hubiesen sido detalladas en la Citación.

## **H. Efectos de la Citación.**

El primer efecto que produce la Citación legalmente practicada, es que el contribuyente citado se entiende emplazado para concurrir a presentar una declaración que no ha realizado, o bien a rectificar, aclarar, ampliar o confirmar

---

<sup>79</sup> ASTE MEJÍAS, Christian. Op. Cit., P. 213.

la que ya ha presentado a la luz de los cuestionamientos o requerimientos que el SII le haya formulado.

Frente a la respuesta del contribuyente, el Servicio puede manifestar conformidad ante las aclaraciones, rectificaciones o confirmaciones que haga el contribuyente, poniéndose término a la fiscalización. Ahora, si el Servicio no está de acuerdo con la respuesta del contribuyente, en dicho caso, procederá a liquidarlo, tal como lo dispone el artículo 64 del Código Tributario: “El Servicio podrá tasar la base imponible con los antecedentes que tenga en su poder, en caso que el contribuyente no concurriere a la citación que se le hiciera de acuerdo con el artículo 63, o no contestare, o cumpliere las exigencias que se le formulen, o al cumplir con ella no subsanare las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben”.

De acuerdo a lo dispuesto en el inciso 3° del artículo 63, otro efecto muy relevante de la Citación es que produce el aumento de los plazos de prescripción, en los términos del inciso 4° del artículo 200, respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en ella. En otras palabras, la Citación provoca el aumento de los plazos de prescripción en 3 meses desde que se cite al contribuyente. Además, si el contribuyente solicita prórroga del plazo para dar respuesta a la Citación



respectiva, los plazos de prescripción se entenderán también aumentados en los mismos términos de la prórroga.

En cuanto a esto último, es preciso expresar que “el aumento se produce sólo respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en la citación<sup>80</sup>”.

Sin perjuicio de los efectos anteriormente indicados, la ley N° 20.322 que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera estableció la posibilidad para el Servicio de Impuestos Internos de solicitar la exclusión o inadmisibilidad dentro del juicio tributario, de ciertos antecedentes que hubiesen sido solicitados o requeridos por él durante el trámite de la Citación. Si bien, la aplicación de la referida inadmisibilidad probatoria no es una consecuencia o efecto inmediato asociado a la falta de comparecencia en caso de ser citado, o bien, a la falta de cumplimiento a los requerimientos de información practicados en la Citación, la actitud que el contribuyente asuma al ser citado es determinante pues su omisión en sede administrativa puede constituir un grave perjuicio para sus propios intereses a la hora de intentar acreditar sus descargos en la tramitación del reclamo tributario, o sea, en sede jurisdiccional.

---

<sup>80</sup> ABUNDIO PÉREZ, Rodrigo. Op. Cit., P. 227.

### **2.2.2. Relación Directa.**

Otro de los requisitos establecidos por el Código Tributario para la aplicación de la sanción de inadmisibilidad probatoria, es que los antecedentes que hayan sido solicitados en la Citación cuya declaración de inadmisibilidad se pretende tengan “una relación directa con las operaciones fiscalizadas”.

Corresponde ahora definir, cuándo debemos entender que los antecedentes solicitados en la Citación y cuya inadmisibilidad se solicita, tienen una relación directa con las operaciones fiscalizadas.

En primer lugar, debemos manifestar que el legislador no ha definido ni establecido los términos o criterios según los cuáles podamos determinar que ciertos antecedentes tienen o no relación directa con las operaciones fiscalizadas. Así, careciendo de definición legal, corresponde aplicar lo dispuesto en el artículo 20 del Código Civil por lo que debemos interpretar la expresión “relación directa” en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras.

Para la Real Academia de la Lengua Española, la palabra –relación- tiene entre sus acepciones: “Conexión, correspondencia de algo con otra cosa.”. Por su parte, la RAE define –directa- como: “1) Derecho o en línea recta; 2) Que va

de una parte a otra sin detenerse en los puntos intermedios; y 3) Que se encamina derechamente a una mira u objeto”.

Conforme a lo anterior, podemos decir que la “relación directa” con las operaciones fiscalizadas que exige el inciso 11° del Artículo 132 implica que los antecedentes que el SII solicita en la Citación, y que posteriormente pretende impedir se hagan valer ante el Tribunal Tributario y Aduanero, deben tener una estrecha e inmediata conexión con las operaciones objeto de la fiscalización, sin que proceda aplicar la sanción de inadmisibilidad respecto de antecedentes que no tengan un vínculo o ligazón inmediato respecto de tales operaciones.

Ahora bien, la conexión, vínculo directo o inmediato exigido por la ley, es una cuestión que deberá analizarse caso a caso según la naturaleza de la o las operaciones fiscalizadas. Así por ejemplo lo ha indicado el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule, que al examinar la exigencia de relación directa que establece el inciso 11 del artículo 132 del Código Tributario, sostuvo que existiría la vinculación directa de los documentos requeridos exigida por la ley “pues aquellos son concordantes en cuanto a los períodos y naturaleza de dichas operaciones<sup>81</sup>”.

---

<sup>81</sup> Sentencia de fecha 07/06/2013, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule, en los autos RIT GR-07-00032-2012.

En efecto, si el proceso de fiscalización tiene por objeto determinar el carácter de tributable o no de unos ingresos percibidos durante el año tributario 2013, parece al menos razonable señalar que la declaración de renta o las boletas de honorarios emitidas durante el año tributario 2013 efectivamente tienen relación directa con la operación fiscalizada.

Por el contrario, si el objeto del proceso de fiscalización es, por ejemplo, el resultado tributario de una venta de acciones realizada en el año 2014, parece que no cumple el requisito de “relación directa”, si el SII solicita o pretende aplicar la sanción respecto de antecedentes relativos a derechos sociales que tenga el contribuyente en otra compañía, o gastos incurridos en el año tributario 2011.

Podemos ver que la “relación directa” que deben tener los antecedentes respecto a las operaciones fiscalizadas está claramente unido al requisito que estudiaremos a continuación, que exige que los antecedentes cuya declaración de inadmisibilidad se requiere, deben haber sido “solicitados determinada y específicamente” por el Servicio en la Citación.

Así se puede apreciar en un fallo del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo que señala: “10°.- Que, además de lo dicho en la consideración anterior, tampoco se cumple con otra exigencia de la norma, esto

es, que los antecedentes que se requiere, tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas. Como se puede observar del listado que se escribió en la citación, en su mayoría no cumplen con esta exigencia, en cuanto no precisan el periodo, el contribuyente, el proceso de fiscalización en que inciden, etc. En cambio, parece un listado general y teórico de posibles antecedentes que pudieran existir o ser necesarios en una fiscalización, en que con igual liviandad se podría pretender todo antecedente probatorio que exista o pudiera existir en poder del reclamante y de esta forma, si no los acompaña, dejarlo sin la posibilidad de demostrar su pretensión<sup>82</sup>.

### **2.2.3. Solicitud en forma determinada y específica.**

Como señalamos anteriormente, para que la sanción de inadmisibilidad probatoria pueda ser aplicada, los antecedentes que sean requeridos en la Citación deben haber sido solicitados “determinada y específicamente por el Servicio”. Así lo indica el Reporte del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile que señala: “Asimismo, el S.I.I. deberá especificar los citados documentos en dicha actuación para poder aprovecharse de esta limitación procesal del contribuyente<sup>83</sup>”.

---

<sup>82</sup> Sentencia de fecha 15/05/2012, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, en los autos RIT GR-06-00022-2011.

<sup>83</sup> Reporte Tributario N° 22: Reforma a la Justicia Tributaria, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile, [ en línea ], Diciembre, 2011, disponible en [http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com\\_content&view=article&id=410:novedades-en-](http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=410:novedades-en-)

Entonces cabe la pregunta, ¿cuándo el Servicio cumple con el requisito de solicitar los antecedentes en forma “específica y determinada”?

Al igual que en el caso de la exigencia de “relación directa” estudiada en el párrafo 2.2.2. anterior, la ley no define qué debemos entender por solicitud “específica y determinada”. Es por ello que los Tribunales Tributarios y Aduaneros han señalado: “Que, como es posible apreciar, el legislador no ha definido expresamente los términos “determinada y específicamente”; además, estos no constituyen palabras técnicas de alguna ciencia o arte, razón por la cual, para los efectos de desentrañar su correcto sentido y alcance, deberá estarse a su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras<sup>84</sup>”.

Respecto a la precisión de tales términos según el sentido natural y obvio de los mismos, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define “determinar” como: “1. *Fijar los términos de algo.* 2. *Distinguir, discernir.* 3. *Señalar, fijar algo para algún efecto*”. Por otro lado, define “específicamente” como “*de manera específica*”; y “especificar” lo define a su vez como: “1. *Explicar, declarar con individualidad algo.* 2. *Fijar o determinar de modo preciso.*”

---

[materia-de-probatoria&catid=67:reporte-tributario-no22-diciembre-2011&Itemid=141>](#)

[consulta: 28 de julio de 2014]

<sup>84</sup> Sentencia de fecha 4/04/2013, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Antofagasta, en los autos RIT GR-03-00024-2012.

Las definiciones anteriores no hacen sino demostrar que la disposición contenida en el inciso 11° del artículo 132 exige, para la aplicación de la sanción de inadmisibilidad, que el requerimiento de información en la Citación debe formularse individualizando, especificando y precisando los antecedentes que se buscan de modo tal que no existan dudas respecto de cuáles se trata.

En efecto, como señala el profesor Jaime García: “el uso reiterado de dos términos similares 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>85</sup>”. A lo anterior agrega que: “el artículo 132 requiere del Servicio un esfuerzo de certeza e información a favor del contribuyente. Se burla el propósito garantista y el fin de otorgar certeza que poseen estas exigencias, si se admiten frases amplias, ambiguas y genéricas, como contrato, voucher, escritura, declaración de exportación, documentación sustentatoria, detalle y documentación de respaldo de los agregados y deducciones, etc<sup>86</sup>”.

Lo anteriormente señalado, no es sólo una interpretación del precepto a la luz del tenor literal de sus términos sino que es la interpretación que debe dársele a éste de acuerdo a la historia fidedigna de la ley.

---

<sup>85</sup> GARCÍA ESCOBAR, Jaime. 2013. Tribunales Tributarios y Aduaneros, Inadmisibilidad Probatoria, un tema polémico. Revista del Abogado, una publicación del Colegio de Abogados de Chile. (N° 58):20.

<sup>86</sup> GARCÍA ESCOBAR, Jaime, Op. Cit., p. 20.

En efecto, el proyecto que posteriormente se convirtió en la ley N° 20.322 que fortalece y perfecciona la jurisprudencia tributaria, contenía originalmente la disposición que a continuación se transcribe *“No serán admisibles aquellos antecedentes que hubiesen sido solicitados determinadamente por el Servicio al contribuyente en la citación a que se refiere el artículo 63 y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo”*.

Pues bien, dicha redacción original de la norma introducida por la indicación sustitutiva se fue complementando a lo largo de la discusión parlamentaria. En efecto y tal como se indicó en párrafos anteriores, debido a la indicación realizada por los senadores Jovino Novoa y Baldo Prokurica se consiguió regular con mayor detalle, y así limitar de algún modo la aplicación de la sanción de inadmisibilidad. Fue así como, luego de la aceptación de la referida indicación se agregó a la redacción original el requisito que establece que para decretar la inadmisibilidad sobre determinados documentos, es menester que éstos hayan sido solicitados *“determinada y específicamente”*.

Las conclusiones anteriores se han visto ratificadas por lo resuelto por los Tribunales Tributarios y Aduaneros cuando se ha solicitado la aplicación de la sanción en comento. Por ejemplo, el Tribunal Tributario y Aduanero de la



Región de Coquimbo resolvió respecto de una solicitud de inadmisibilidad lo siguiente:

“9°.- Que, por otra parte, conforme al artículo 132 inciso 11°, coligiendo que dichos antecedentes sí tienen relación con las operaciones fiscalizadas, es necesario determinar si han sido solicitados por el Servicio en la citación, de forma determinada y específica.

10°.- Que, en este sentido, determinado deriva del verbo determinar que de acuerdo al diccionario de la Real Academia de la Lengua significa “*Fijar los términos de algo || 2. Distinguir, discernir || 3. Señalar, fijar algo para algún efecto...*”. Y, por su parte, específico, según el mismo diccionario significa “*Que es propio de algo y lo caracteriza y distingue de otras cosas. || 2. Concreto...*”. De las definiciones expuestas se colige que el legislador ha sido particularmente exigente y restrictivo a la hora de regular la disposición legal en comento, ya que ha sometido su procedencia a una doble exigencia, la de la especificidad y la de la determinación, con lo que quiere decir que los antecedentes solicitados deben serlo inequívocamente, no dejar ningún espacio a ambigüedades, y sólo de esta forma, cumpliendo los demás requisitos, será procedente la declaración de la inadmisibilidad probatoria<sup>87</sup>”.

---

<sup>87</sup> Sentencia de fecha 19/03/2014, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, en los autos RIT GR-06-00037-2013.

En el mismo sentido, y particularmente esclarecedor son las consideraciones del fallo de fecha de 13 de marzo de 2012 que señala: “Que, conforme el uso general de los términos en cuestión, se arriba a la convicción que la expresión legal referida, exige al ente fiscalizador, que al momento de requerir los antecedentes, lo haga singularizando cada uno de los elementos de convicción que requiere, en términos tales, que esta singularización permita distinguirlos de otros sin lugar a dudas, sean o no similares; es decir, el requerimiento debe ser en términos singulares, concretos y precisos de cada uno de los antecedentes que se requieren, de modo tal, que permitan su diferenciación, no siendo admisible en caso alguno, expresiones genéricas o ambiguas<sup>88</sup>”.

Ahora bien, el mayor o menor detalle de la singularización de los antecedentes requeridos claramente dependerá de su propia naturaleza. Así parece razonable que si lo que solicita es un contrato determinado deba singularizarse al menos en cuanto a su naturaleza jurídica, a las partes que concurran a su otorgamiento, su objeto, o fecha, si tales datos son conocidos o determinables. Por su parte, tratándose de libros de contabilidad podrán señalarse el año respectivo, sus fojas o su materia, pues tal como se ha visto anteriormente no son procedentes requerimientos ambiguos o genéricos.

---

<sup>88</sup> Sentencia de fecha 13/03/2012, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Antofagasta, en los autos RIT GR-03-00020-2011.

Al respecto, un fallo de fecha 15 de mayo de 2002 pronunciado por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, al rechazar la aplicación de la sanción de inadmisibilidad nos entrega importantes criterios en cuanto a la singularización requerida para poder aplicar la sanción. A continuación transcribimos los considerandos más relevantes:

9°.- Que, según se observa en la citación N° 23 de 28 de abril de 2011, que rola a fojas 162 y siguientes, efectivamente se solicitó los antecedentes que se copió en el considerando 4°, pero en ningún caso se efectuó la solicitud en la forma determinada y específica que exige la Ley, lo que implica identificar con toda claridad el antecedente, por su título, persona a quién pertenece o a quién se refiere, fecha, folio -si es el caso- y los años o periodos que comprende el documento, especialmente tratándose de declaraciones y libros de contabilidad. En efecto, no puede concluirse que se ha cumplido con esta condición tratándose de los requerimientos genéricos o indeterminados, imprecisos o que carecen de la información necesaria para que el interesado sepa con toda claridad cuál es el antecedente que se le solicita, como es el caso de los siguientes:

1.- “Carné de Identidad o Cédula de Rut, según corresponda”; en este caso ni siquiera se indica a qué personas debiera corresponder el documento;

2.- “En caso de enviar un mandatario, éste deberá acreditar la representación por escrito”; el carácter potencial le resta toda posibilidad de

considerar que fue una petición determinada y específica, además, por referirse a una obligación de terceros, resulta improcedente que se le exija al contribuyente;

3.- “Escrituras de sociedades de la Segunda Categoría en las que participa”, si no se sabe por el Servicio en cuáles participa, tampoco puede pedirle con la precisión requerida las escrituras correspondientes;

4.- “Documentación que acredite origen de los fondos aplicados a la cobertura de inversiones, desembolsos y/o gastos durante el año tributario en revisión y aquella documentación de años tributarios anteriores que pueda tener incidencia en l”, no solamente se dejó inconclusa la solicitud, lo que impide una adecuada comprensión, sino que hablar genéricamente de documentación que acredite algo, equivale a pedir todo y nada a la vez, por la vaguedad y falta, precisamente, de determinación y precisión;

5.- “Libro de ingresos y egresos”, no se indica, al menos, los periodos a que debiera referirse, en circunstancias que el Servicio incluso cuenta con la información de fecha en que fue autorizado cada libro y los folios que comprende;

6.- “Balance Tributario de 8 columnas y Estado de resultados (el cual puede presentar en formato electrónico a través de Internet)”, no se expresa el período al que se refiere el requerimiento;

7.- “Certificado N° 3 sobre situación tributaria de dividendos y créditos, certificado N° 4 sobre situación tributaria de dividendos recibidos por acciones

en custodia y/o certificado N° 5 sobre situación tributaria de retiros y gastos rechazados. Certificado N° 7 sobre intereses u otras Rentas por operaciones de captación de cualquier naturaleza. Certificado N° 10 sobre Situación Tributaria de Inversiones en Fondos Mutuos. Certificados N° 9 sobre retiros efectuados de las cuentas de ahorro voluntario establecidas en el artículo 21 del DL N° 3.500, de 1980, sujetas a las disposiciones generales de la Ley de la Renta. Certificado N° 11 sobre situación tributaria de beneficios repartidos por Sociedades Administradoras de Fondos de Inversión y Fondos de Inversión Privados de la Ley N° 18.815/89 y Fondos Mutuos según el Art. 17 del DL N° 1.328/76 no acogidos al mecanismo de incentivo al ahorro establecido en el Art. 57 bis de la Ley de la Renta. Certificado N° 22 sobre situación tributaria de beneficios recibidos por intermediación de Inversiones efectuadas en Fondos de Inversión de la Ley N° 18.815/ 89, Fondos de Inversión Privado del Título VII de la misma ley y Fondos Mutuos según el Artículo 17 del DL N° 1.328/76, no acogidos al mecanismo de incentivo al ahorro establecido en el art. 57 de la Ley de Renta. Certificado N° 24 sobre movimiento anual de las cuentas de Ahorro Previsional Voluntario acogidas a las normas del Artículo 42 bis de la Ley de Renta”. Además que no se expresa el periodo al que se refiere el requerimiento, todos estos antecedentes están condicionados a que efectivamente la contribuyente debiera contar con tales certificados, lo que se ignora.

8.- “Otros libros de contabilidad”, es evidente que no se puede considerar una solicitud precisa y determinada si no se indica cuáles serían esos otros libros;

9.- “Comprobantes de pago de contribuciones canceladas en el ejercicio comercial que se declara”, olvida indicar respecto de qué inmuebles y el periodo al que se refiere;

10.- “Certificado N° 5 sobre situación tributaria de retiros y gastos rechazados correspondientes a socios de sociedades de personas, socios de sociedades de hecho, socios gestores de sociedades en comandita por acciones y comuneros.”, valga lo dicho respecto de los certificados del número 7, además, se trata de la identificación general del certificado en cuestión, pero no de un antecedente preciso y determinado de la contribuyente que haya sido requerido por el Servicio;

11.- “Comprobante de contribuciones canceladas en el ejercicio comercial que se declara por sociedades a las que pertenece que declare en base a renta presunta o contabilidad simplificada”, valga lo dicho respecto del número 9;

12.- “Libro FUT”, no se expresa el período al que se refiere el requerimiento, ni fecha de autorización del libro, ni sus folios, pese a que esa información es fácilmente rescatable en las bases de datos del Servicio;

13.- “Certificado N° 5 sobre situación tributaria de retiros y gastos rechazados correspondientes a socios de sociedades de personas, socios de sociedades de hecho, socios gestores de sociedades en comandita por

acciones y comuneros”, este certificado ya se había solicitado antes, por lo que nos estamos a lo dicho a su respecto en el punto 10;

14.- “Balance clasificado o balance tributario de 8 columnas (el cual puede presentar en formato electrónico a través de Internet)”, no se expresa el período al que se refiere el requerimiento; y

15.- “Ajustes a la Renta Líquida Imponible (el cual puede presentar en formato electrónico a través de Internet)”, no se expresa el período al que se refiere el requerimiento.<sup>89</sup>”

En resumen podemos señalar que la opinión unánime respecto a la exigencia de singularización y especificidad dice relación con una necesidad de resguardar el derecho a defensa del contribuyente. Así ha sido reconocido en una sentencia dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule que indica lo siguiente: “De los conceptos antes descritos, debe concluirse que la solicitud de antecedentes por parte del órgano fiscalizador, prevista como requisito para la procedencia de la limitación probatoria tributaria del inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario, no puede ser genérica sino que, necesariamente, debe ser en términos fijos, precisos y pormenorizados, a lo menos en cuanto al tipo de documento, al período tributario a que se refiere y al impuesto que se pretende revisar con dichos antecedentes, de forma tal que

---

<sup>89</sup> Sentencia de fecha 15/05/2012, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, en los autos RIT GR-06-00022-2011.

el contribuyente pueda distinguir e identificar claramente el o los documentos requeridos por el órgano fiscalizador.

Una interpretación distinta, a juicio de este sentenciador, 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, de acuerdo a lo dispuesto en el mismo artículo 132 del código del ramo, razones por las que la disposición legal en estudio debe interpretarse de forma restrictiva<sup>90</sup>.

De este modo, podemos sostener que tanto al requerir los antecedentes en la Citación, como al solicitar su declaración de inadmisibilidad en el juicio tributario, el SII debe actuar de buena fe, procurando cumplir con las facultades y deberes que les encomienda la ley con respeto a los derechos del contribuyente, en particular su derecho a defensa.

#### **2.2.4. Omisión del contribuyente.**

Continuando con el análisis de los requisitos que debe cumplir el SII para poder hacer efectiva la sanción de inadmisibilidad probatoria, es necesario que el contribuyente, ante el requerimiento o solicitud de antecedentes en la

---

<sup>90</sup> Sentencia de fecha 10/05/2013, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule, en los autos RIT GR-07-00043-2012.



Citación, mantenga una posición pasiva, sin prestar colaboración a la fiscalización mediante el aporte de los antecedentes que le han sido requeridos.

Sin embargo, la omisión del contribuyente de poner a disposición del SII los antecedentes que le han sido requeridos con ocasión de la fiscalización exige, obviamente, que el contribuyente se encuentre en la situación de poder aportarlos. De este modo, si los documentos solicitados no existen, o no están en poder del contribuyente al momento del requerimiento, ya sea porque pertenecen a terceros, o bien, ya han sido aportados y entregados a la autoridad tributaria, no procede la aplicación de la sanción de inadmisibilidad.

Así lo ha entendido el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de los Ríos, que en fallo de fecha 6 de marzo de 2013, resolvió lo siguiente: “Que, sin perjuicio de lo anterior, de los antecedentes acompañados y de una interpretación razonable de la norma en estudio, se desprende que la reclamante no disponía de los documentos solicitados al momento de la citación, motivo por el que no se dará lugar a la exclusión probatoria señalada<sup>91</sup>”.

---

<sup>91</sup> Sentencia de fecha 6/03/2013, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de los Ríos, en los autos RIT: GR-11-000022-2012.

### **2.2.5. Posibilidad de descargo.**

Otro requisito que la ley establece para la aplicación de la sanción de inadmisibilidad es que el contribuyente no haya podido acreditar ante el Juez Tributario y Aduanero que le fue imposible acompañar los antecedentes requeridos por el SII, y que dicha imposibilidad obedeció a causas que no le son imputables.

En efecto, la parte final del inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario, establece que el reclamante siempre podrá probar que no acompañó la documentación en el plazo señalado, por causas que no le han sido imputables. De este modo, en caso de que el reclamante se oponga a la solicitud de inadmisibilidad probatoria, el juez tributario deberá abrir un término probatorio respecto de aquel incidente, con el fin de que el contribuyente pueda demostrar su situación de imposibilidad, y que ésta no le es imputable.

Así lo hizo por ejemplo el reclamante en los autos RIT GR-08-00038-2011, seguidos ante el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía, tal como se expone en los considerandos de la Sentencia de fecha 27 de abril de 2012, transcritos a continuación:

“NOVENO: Que, la declaración del testigo Sr. Richar Toro Garrido aparece refrendada por las referidas actas de recepción/entrega de documentación

acompañadas a fs. 123 y 124, en las cuales se detalla que al 6 de abril de 2011 permanecían en poder del Servicio de Impuestos Internos el libro de ventas correspondiente a julio, octubre y noviembre de 2009; libro de compras correspondiente a los periodos de enero, febrero, marzo y abril de 2008 y períodos de abril a noviembre de 2010 y facturas de los proveedores Natalia Ester Velásquez Muñoz, RUT 14.391.287-6, Edith Maureira Soto, RUT 16.221.696-1, y de Benito Lillo Zelaya, RUT 3.384.159-0.-

DÉCIMO: Que, de lo anterior, se puede concluir que el reclamante a la fecha de vencimiento para evacuar la respuesta a la Citación N°10, de 4 de febrero de 2011, no tuvo acceso a documentación en poder del Servicio de Impuestos Internos y que se relacionaba directamente con las partidas impugnadas que se detallan en la referida citación N°10, especialmente aquella relativa a los proveedores que se individualizan en el considerando anterior<sup>92</sup>.

En dichos autos, el Tribunal procedió a desestimar la solicitud de inadmisibilidad exponiendo que: “este Tribunal Tributario y Aduanero estima que el reclamante ha logrado acreditar que no acompañó la documentación que adjunta a su reclamo y la que aporta en el transcurso del proceso en el plazo de la citación formulada por el ente fiscalizador por causas que no le son imputables, conforme a lo establecido en el artículo 132° inciso 11° del Código Tributario, por lo que dichos documentos serán admitidos y se considerarán

---

<sup>92</sup> Sentencia de fecha 27/04/2012, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía, en los autos RIT GR-08-00038-2011

como medio de prueba, desechándose la alegación respecto de su exclusión en la presente causa, sin perjuicio del valor probatorio que se les dará en definitiva<sup>93</sup>.

En síntesis, se le entrega al contribuyente la posibilidad de que acredite que su omisión fue justificada, por razones exógenas o que no le pueden ser imputables.

### **2.3. Momento de aplicación de la sanción.**

El inciso 12° del artículo 132 del Código Tributario señala que “El Juez Tributario y Aduanero se pronunciará en la sentencia sobre esta inadmisibilidad”. Así las cosas, pesa sobre el Tribunal Tributario y Aduanero la obligación de pronunciarse expresamente sobre este asunto en la sentencia, junto con el fallo o resolución de la controversia principal.

### **2.4. Necesidad de requerimiento o solicitud por parte del SII para hacer efectiva la sanción de inadmisibilidad. Naturaleza y oportunidad de dicha solicitud.**

Al consagrar la sanción de inadmisibilidad, los incisos 11° y 12° del artículo 132 del Código Tributario nada dicen respecto a la oportunidad ni a la forma en

---

<sup>93</sup> Ibíd.

que la solicitud debe realizarse, como tampoco a la tramitación que dicha solicitud debe seguir, estableciendo únicamente que dicha inadmisibilidad será resuelta en la sentencia. A nuestro juicio, la solicitud de inadmisibilidad es claramente un incidente de la causa y es precisamente ésa la tramitación que debe dársele.

Recordemos que un incidente, es “toda cuestión accesoria de un juicio que requiera pronunciamiento especial del tribunal<sup>94</sup>”. Asimismo, se ha señalado que son elementos esenciales de los incidentes, el que exista un juicio, que la cuestión promovida tenga el carácter de accesoria respecto del asunto principal, y que exista entre ambas una relación directa, y que además, se requiera de un especial pronunciamiento por parte del tribunal respecto a dicha cuestión accesoria<sup>95</sup>.

Teniendo en cuenta (1) que la solicitud de inadmisibilidad sólo tiene lugar en tanto exista un juicio tributario principal, (2) que guarda relación directa con él pues versa sobre antecedentes que tienen estrecho vínculo con las operaciones fiscalizadas objeto del juicio, (3) que, además, tiene el carácter de accesoria pues sin el juicio no tiene razón de ser, y finalmente (4) Que la propia ley dispone que debe fallarse junto con la sentencia de manera que requiere

---

<sup>94</sup> CASARINO VITERBO, Mario. 1998. Manual de Derecho Procesal. Derecho Procesal Civil. Tomo III. Santiago. Editorial Jurídica. P. 296.

<sup>95</sup> MATURANA MIQUEL, Cristián. 2010. Los Incidentes. Separata de Clase Abril 2010, Universidad de Chile. P. 4 y siguientes.

especial pronunciamiento del tribunal sobre ella; no cabe duda que la solicitud de inadmisibilidad probatoria tiene el carácter de un incidente, y así ha sido considerado por la doctrina y por los tribunales tributarios y aduaneros.

En efecto, la naturaleza incidental de la cuestión sobre inadmisibilidad probatoria se muestra con la necesidad de que el Servicio de Impuestos Internos deba efectuar un requerimiento o solicitud específica para su tramitación y eventual aplicación. Al respecto, el Tribunal Tributario de la Región de Coquimbo ha resuelto que: “Para que el tribunal aplique lo dispuesto en el inciso 11° del artículo 132, es necesario que se alegue por quien invoca la sanción, señalando respecto de cuáles antecedentes se debe hacer efectiva la norma, lo que no ha ocurrido en la especie<sup>96</sup>”.

Además, el Tribunal Tributario y Aduanero no está autorizado para actuar de oficio en esta materia, siéndole aplicable plenamente el principio de pasividad que rige, en general, las actuaciones de los tribunales civiles, de acuerdo a lo que dispone el inciso primero del artículo 10 del Código Orgánico de Tribunales. Así lo indica, por ejemplo, el profesor Rodrigo Ugalde quien sostiene respecto al artículo recién referido: “La regla general en nuestro Derecho es que los tribunales actúen previo requerimiento o a petición de parte. En materia tributaria y aduanera esta norma goza de plena aplicación, toda vez

---

<sup>96</sup> Sentencia de fecha 15/05/2012, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, en los autos RIT GR-06-00032-2011.

que frente a una actuación del Servicio de Impuestos o del Servicio Nacional de Aduanas, será el contribuyente quien ponga en movimiento la jurisdicción de los Jueces Tributarios y Aduaneros, sin que éstos puedan actuar de oficio, salvo los casos en que la ley los faculte para ello<sup>97</sup>”.

En el mismo sentido se ha señalado que: “obviamente que el apoderado del Servicio de Impuestos Internos deberá realizar en juicio las presentaciones tendientes a demostrar que los antecedentes aportados por el reclamante se encuentran en la situación indicada, puesto que –de lo contrario- difícilmente el Juez Tributario y Aduanero podría percatarse de esta situación<sup>98</sup>”.

La necesidad del requerimiento para la aplicación de la sanción de inadmisibilidad es tal, que incluso la falta de requerimiento podría entenderse como una renuncia a ésta. Así lo resolvió el Tribunal Tributario y Aduanero de Coquimbo al señalar que: “Finalmente, siempre puede la parte en cuyo favor se ha establecido la norma, renunciar expresa o tácitamente a la sanción, ya sea indicando que pese a la falta del reclamante en la etapa administrativa, se conformará a la tardía presentación de los antecedentes o, esta vez

---

<sup>97</sup> UGALDE PRIETO, R.; GARCÍA ESCOBAR, J., y UGARTE SOTO, A. Op. Cit., P. 20.

<sup>98</sup> UGALDE PRIETO, R.; GARCÍA ESCOBAR, J., y UGARTE SOTO, A. Op. Cit., P. 132.

tácitamente, no invocando la norma o, sirviéndose para sus propias pretensiones de dichos antecedentes<sup>99</sup>”.

Por otra parte, algunas veces los Tribunales Tributarios y Aduaneros incluso han dispuesto su tramitación en cuaderno separado<sup>100</sup> lo que ratifica la calidad incidental de esta cuestión respecto a la materia principal.

Ahora, habiendo determinado que la naturaleza propia de la solicitud para la aplicación de la sanción de inadmisibilidad es un incidente, debemos examinar cómo debe realizarse o interponerse dicha solicitud. El requerimiento de inadmisibilidad probatoria que realiza el SII debe formularse indicando específica y determinadamente cuales antecedentes se pretende sean declarados inadmisibles. Éste requisito no está indicado en la ley pero se deriva de la naturaleza propia de la petición y así lo han determinado los Tribunales Tributarios y Aduaneros, quienes han resuelto lo siguiente:

“TERCERO: Que, debe observarse la forma en que la solicitud de inadmisibilidad probatoria ha sido formulada por la parte reclamada, por cuanto la misma se hace en términos amplios y genéricos, pidiendo declarar improcedente “la documentación acompañada o que pueda acompañar la

---

<sup>99</sup> Sentencia de fecha 14/01/2013, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, en los autos RIT GR-06-00034-2012.

<sup>100</sup> Sentencia de fecha 15/05/2012, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, en los autos RIT GR-06-00032-2011.



reclamante” , y que se declare la inadmisibilidad de “la documentación ofrecida y/o aportada o que en el futuro pudiera aportarse por la reclamante”, sin indicar claramente a que documentos específicamente se refiere e, incluso, adelantándose a las intenciones del reclamante al solicitar que se declare la inadmisibilidad aún antes de saber cuáles son los documentos o antecedentes que serán acompañados al proceso.

CUARTO: Que, planteada de esa forma, se genera la situación paradójica de que este sentenciador ha de pronunciarse de una petición de inadmisibilidad probatoria respecto de documentos que ni siquiera han sido acompañados al proceso, ya que tal como consta en estos autos el reclamante sólo ha adjuntado en apoyo de su reclamo los documentos fundantes del mismo, consistentes en copia de la liquidación N° 380 y su respectiva acta de notificación, las que rolan agregadas de fojas 9 a 12 del expediente, sin que exista ningún otro documento aportado a la discusión respecto del cual pueda declararse su inadmisibilidad.

QUINTO: Que, considerando la forma en que se ha planteado por parte del Servicio de Impuestos Internos la solicitud de inadmisibilidad probatoria, la circunstancia de que no existen documentos acompañados respecto de los cuales pueda declararse su inadmisibilidad, y los requisitos que establece el artículo 132, inciso 11° del Código Tributario, este Tribunal Tributario y

Aduanero no acogerá la alegación planteada, tal como se dirá en la parte resolutive de la presente sentencia<sup>101</sup>”.

En el mismo sentido, el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de los Ríos resolvió lo siguiente respecto a una solicitud de inadmisibilidad interpuesta por el SII: “En primer lugar, el Servicio es impreciso. Si el Ente Fiscalizador pretende que se aplique la exclusión probatoria, lo mínimo que puede exigírsele es que se precise respecto de qué documentos solicita su aplicación. Es decir, el Servicio debe señalar qué documentos precisos y determinados, acompañados por el contribuyente, no pueden ser considerados por el Tribunal por haberse solicitado con anterioridad, también precisa y determinadamente, en una Citación. En la especie, el Servicio no realiza esta mínima actividad. Simplemente señala que el contribuyente, dado que no contestó la Citación, no puede acompañar luego documentos para acreditar el fundamento de sus alegaciones, y que el Tribunal deberá declarar inadmisibles "la documentación ofrecida y/o la que en definitiva aporte el reclamante que diga relación con las partidas liquidadas..." La exclusión probatoria, atendidos sus importantes efectos procesales no puede plantearse en forma vaga e imprecisa, sino que

---

<sup>101</sup> Sentencia de fecha 28/06/2012, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía, en los autos RIT GR-08-00057-2011.

respecto de documentos claramente definidos. Esta deficiente solicitud implica, por si sola, que la solicitud no pueda prosperar”.<sup>102</sup>

De esta forma, el SII debe cumplir con la exigencia de requerir los antecedentes en forma determinada y específica tanto en la Citación, como también al interponer la solicitud de inadmisibilidad, ya que debe cumplir con individualizar e identificar específicamente cuáles antecedentes pretende sean declarados inadmisibles, sin que se permita o acepten peticiones de inadmisibilidad genéricas o vagas<sup>103</sup>.

En los párrafos anteriores nos hemos referido a la naturaleza propia de la solicitud de aplicación de la sanción de inadmisibilidad y la manera en que ésta debe ejercerse. Pues bien, ahora corresponde referirnos a la oportunidad en que el SII debe interponer la solicitud.

Las normas que consagran el nuevo procedimiento general de reclamaciones nada dicen respecto al momento en que el SII debe requerir la aplicación de la sanción de inadmisibilidad. Por tanto debemos examinar las normas supletorias que corresponda aplicar. Al respecto, el artículo 3 del Código de Procedimiento Civil indica que: “se aplicará el procedimiento

---

<sup>102</sup> Sentencia de fecha 24/02/2014, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de los Ríos, en los autos RIT GR-11-00050-2013.

<sup>103</sup> Sentencia de fecha 24/09/2012, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía, en los autos RIT GR-08-00048-2011.

ordinario en todas las gestiones, trámites y actuaciones que no estén sometidos a una regla especial diversa, cualquiera sea su naturaleza”.

Como es evidente, el SII únicamente podrá oponerse y solicitar la inadmisibilidad de ciertos antecedentes que el contribuyente pretenda hacer valer en el juicio tributario, una vez que éste efectivamente los haya acompañado al juicio. Analizando las normas del procedimiento general de reclamaciones, el contribuyente tiene dos oportunidades para acompañar documentos en juicio.

Una de las posibilidades del contribuyente es acompañar los documentos junto a la demanda en conformidad con lo dispuesto por el artículo 125 N° 3 del Código Tributario. Ahora bien, el inciso primero del artículo 132 del Código Tributario ordena que una vez interpuesto el reclamo se conferirá traslado al Servicio por el término de 20 días.

Así las cosas, si el SII pretende que se declare la inadmisibilidad de los documentos que el contribuyente haya acompañado junto al reclamo tributario, parece razonable que el SII requiera su inadmisibilidad en la misma oportunidad en que deba evacuar el traslado del reclamo, esto es, en el término de 20 días desde la resolución que tiene por interpuesto el reclamo y le de traslado. Dicha conclusión tiene respaldo en lo dispuesto en el artículo 255 del CPC que al

respecto ordena: “Los documentos acompañados a la demanda deberán impugnarse dentro del término de emplazamiento, cualquiera sea su naturaleza”.

Si bien la aplicación de la sanción de inadmisibilidad no es propiamente una impugnación, parece de toda lógica que el SII haga valer la solicitud de inadmisibilidad en dicho momento.

Decíamos que el contribuyente tiene dos oportunidades para acompañar documentos al juicio, junto a la demanda y también durante el término probatorio. El inciso tercero del artículo 132 del Código Tributario señala que: “El término probatorio será de veinte días y dentro de él se deberá rendir toda la prueba”. Además, el inciso décimo de la referida disposición indica que: “Se admitirá, además, cualquier otro medio probatorio apto para producir fe”.

Ahora bien, una vez que el contribuyente haya acompañado determinados documentos durante el término probatorio, el Tribunal debe dictar una resolución que los tenga por acompañados, ya sea con citación, o bajo apercibimiento, según sea la naturaleza de tales documentos. Pues bien, creemos que el plazo de apercibimiento o de la citación que el juez tributario confiera respecto de los documentos acompañados, es el momento en que el SII deberá hacer valer la solicitud de inadmisibilidad, respecto de aquellos

documentos que el contribuyente haya acompañado durante el término probatorio.

La conclusión anterior se deriva del principio de bilateralidad de la audiencia que confiere, en este caso al SII, la posibilidad de observar o hacer presente las consideraciones que se estimen convenientes respecto de los documentos que se acompañan.

En consecuencia, la oportunidad en que el SII debe hacer valer la solicitud para que se decrete la inadmisibilidad de determinados documentos acompañados por el contribuyente es (i) Dentro del término que SII tiene para evacuar traslado al reclamo, respecto de aquellos documentos que fueren acompañados junto a éste; y (ii) Dentro del plazo de la citación o apercibimiento que el juez tributario confiera al SII, para observar u objetar los documentos que fueren acompañados durante el término probatorio.

## **2.5. Efectos de la aplicación de la sanción de inadmisibilidad probatoria.**

La aplicación de la norma de inadmisibilidad probatoria incluida por la Ley N° 20.322 en los nuevos incisos 11° y 12° del Código Tributario constituye una grave restricción de los derechos procesales del contribuyente, en particular de su derecho a aportar prueba y puede significar la afectación del derecho a

defensa del contribuyente, pues éste podría verse impedido de aportar antecedentes que sustenten sus alegaciones y defensas. Ello, debido a que la sanción al hecho de no entregar la documentación solicitada en la Citación es, ni más ni menos, que ésta no podrá ser hecha valer como prueba en el juicio tributario seguido ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente<sup>104</sup>.

Vistas así las cosas, la interpretación de esta disposición legal debe ser necesariamente restrictiva. En otras palabras, solo en la medida que se den todos los presupuestos que establece la ley, se podrá estimar inadmisibles la prueba no acompañada en la respuesta a la citación<sup>105</sup>.

## **2.6. Aplicación Jurisprudencial de la sanción procesal del nuevo artículo 132 inciso 11° del Código Tributario.**

A continuación analizaremos brevemente la aplicación de la sanción de inadmisibilidad probatoria que han realizado los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Al respecto se ha señalado que “Esta institución ha sido frecuentemente utilizada por el SII en los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros, que llevan un poco más de tres años en vigencia en algunas

---

<sup>104</sup> GARCÍA ESCOBAR, Jaime, Op. Cit., p. 20.

<sup>105</sup> *Ibíd.*

regiones del país, para defender la postura fiscal con resultados disímiles<sup>106</sup>”.

Podemos señalar que en una primera etapa, las solicitudes del SII en orden a aplicar la sanción en comento a aquellos contribuyentes que no respondieron adecuadamente a Citación, fueron rechazadas. En efecto, muchos fallos<sup>107</sup> rechazaron la aplicación de la sanción por cuanto la ley N° 20.322 que creó la sanción de inadmisibilidad, no estaba vigente al momento en que se efectuó la fiscalización que dio origen al acto administrativo reclamado.

Recordemos que la Citación constituye un procedimiento o etapa administrativa en la fiscalización que permite al SII revisar la exactitud de las declaraciones de los contribuyentes, y así examinar el efectivo cumplimiento de las normas tributarias. Durante este proceso, puede suceder que transcurran varios meses desde que se inicia la fiscalización, que eventualmente continua con la Citación del contribuyente, hasta que en definitiva se dicta o pronuncia el acto administrativo que será reclamable posteriormente en sede jurisdiccional.

---

<sup>106</sup> DOMÍNGUEZ, Felipe. 2013. Restricciones a la presentación de pruebas en los nuevos procedimientos tributarios. [ en línea ] Diario Financiero Online. <[https://www.df.cl/restricciones-a-la-presentacion-de-pruebas-en-los-nuevos-procesos-tributarios/prontus\\_df/2013-05-20/181429.html](https://www.df.cl/restricciones-a-la-presentacion-de-pruebas-en-los-nuevos-procesos-tributarios/prontus_df/2013-05-20/181429.html)> [ Consulta: 30 de Julio de 2014 ]

<sup>107</sup> La aplicación de la sanción fue resuelta en ese sentido en los fallos dictados en los autos GR-10-00026-2012, seguidos ante el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío Bío; en los autos ES-06-00003-2011, GR-06-00007-2011, GR-06-00014-2011 seguidos ante el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo; y en los autos GR-07-00008-2011 seguidos ante el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule.



Pues bien, ese desfase temporal propio del proceso de fiscalización provocó que, en algunas regiones del país, la ley N°20.322 no estuviera vigente mientras el proceso de fiscalización se llevaba a cabo, pero sí entrara en vigencia posteriormente al momento de presentarse el reclamo. En otras palabras, hubo casos en que el contribuyente fue citado mientras los artículos que establecen la sanción de inadmisibilidad no existían, pero al momento de interponer el reclamo respecto al acto administrativo final de la fiscalización-liquidación, resolución y/o giro- dichas normas estuviesen vigentes, y por ende regulaban el procedimiento para reclamar de dicho acto.

Tal situación fue resuelta, en general, con un rechazo a los requerimientos del SII en orden a aplicar la sanción de inadmisibilidad, según se aprecia en el fallo que se transcribe a continuación:

“9°: Que, como quedó dicho antes, el artículo 132, cuya aplicación se invoca, fue introducido al Código Tributario en el artículo segundo de la Ley 20.322, en la cual, respecto de su vigencia el legislador, haciendo uso de la prerrogativa a la que se refiere la parte final del artículo 7 citado, dispuso en forma expresa reglas diferentes sobre la fecha o fechas en que debía entrar en vigencia, ordenando en el artículo 1 transitorio que, en la Región de Coquimbo, el artículo 132, en cuestión, modificado en la forma que señala el artículo segundo de la Ley 20.322, entrará a regir en dos años, contados desde el día

primero del mes siguiente al de la fecha de su publicación en el Diario Oficial. Conforme esto, habiéndose publicada la Ley en el Diario Oficial de 27 de enero de 2009, únicamente ha podido regir en esta Región desde el día primero de febrero de 2011.

10°: Que, de esta forma, no es necesario recurrir a la Ley sobre el efecto retroactivo de las Leyes para resolver el conflicto surgido a raíz de la infundada solicitud del Servicio en orden a aplicar a la reclamante una normativa que no se encontraba vigente al 29 de octubre de 2010, fecha en que se practicó la citación a la reclamante.

11°: Que, si quedara alguna duda respecto de la vigencia de la normativa en cuestión, lo cierto es que no resulta pertinente recurrir a las normas que sobre derechos adquiridos contempla la tantas veces cita Ley sobre el efecto retroactivo de las Leyes, ni a las de procedimiento, ya que en la especie estamos en presencia de una sanción que surge del incumplimiento del contribuyente a su obligación de acompañar los documentos que sobre su cumplimiento tributario le son requeridos en el trámite administrativo previo al litigio que contempla el artículo 63 del Código Tributario. En lo que acierta la reclamante es, para el caso que se estimara que el legislador no fue claro al establecer la vigencia de la norma, es en que las actuaciones y diligencias que ya estuvieren iniciadas se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación, en la especie, la citación en que se habría requerido los antecedentes, fue

despachada el año 2010, cuando no regía en nuestra región el artículo 132 del Código Tributario en la forma que lo modificó la Ley 20.322.

12°: Que, por estas consideraciones, se negará lugar al incidente y se admitirá la documentación en cuestión, sin perjuicio de lo que se resuelva sobre su aporte probatorio.<sup>108</sup>”

Otro fallo similar resolvió lo siguiente: 10°) Que, consecuente con lo expresado en el motivo anterior, aparece con claridad meridiana que la tan severa sanción contenida en ese precepto legal, de derecho estricto por tanto, consistente en privar a una de las partes del contencioso tributario de la posibilidad de aportar ciertos y determinados antecedentes probatorio, 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 de fiscalización verificados con antelación a este último hecho; razón por la cual semejante pretensión será desechada<sup>109</sup>”.

Posteriormente, en una segunda etapa una vez iniciados los procesos de fiscalización bajo la vigencia absoluta de la ley N° 20.322, los tribunales tributarios y aduaneros procedieron a pronunciarse sobre la aplicación de la sanción de inadmisibilidad estableciendo el alcance y los criterios bajo los

---

<sup>108</sup> Sentencia de fecha 29/09/2011, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo, en los autos RIT GR-06-00003-2011

<sup>109</sup> Sentencia de fecha 20/11/2012, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío Bío, en los autos RIT ES-10-00026-2012

cuales debían entenderse como cumplidos o no, los requisitos establecidos por la ley para no admitir ciertos antecedentes del juicio tributario.

Al respecto, y en términos generales, podemos señalar que los Tribunales Tributarios y Aduaneros han resuelto la aplicación de la sanción de inadmisibilidad en términos restrictivos, decretándola respecto de los antecedentes aportados por el contribuyente cuando se han cumplido íntegra y cabalmente los requisitos establecidos por el legislador, en el entendido que la norma tiene efectos procesales graves para el contribuyente que reclama.

Un ejemplo del reconocimiento de la gravedad de la aplicación de la norma de inadmisibilidad se da en la sentencia de fecha 10 de agosto de 2011, en la cual el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía establece: “Que esta limitación de admisibilidad de la prueba aportada por el reclamante, constituye una excepción a la libertad probatoria consagrada en el nuevo procedimiento general de reclamaciones contenido en el Código Tributario, afectando el derecho de defensa de la parte que reclama en contra de una actuación administrativa emanada del órgano fiscalizador, por lo cual su aplicación es de derecho estricto y ha de verificarse solo cuando se compruebe el cabal cumplimiento de los requisitos que la ley ha establecido al efecto, esto es, haberse solicitado los antecedentes en forma determinada y específica por

el Servicio de Impuestos Internos a la reclamante en la Citación a que se refiere el artículo 63 del Código Tributario<sup>110</sup>.”

A una conclusión similar llega la sentencia dictada con fecha 26 de abril de 2013 por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule, en la que se señala: “De los conceptos antes descritos, se concluye que la solicitud de antecedentes por parte del órgano fiscalizador, prevista como requisito para la procedencia de la limitación probatoria tributaria del inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario, no puede ser genérica sino que debe ser en términos fijos, precisos y pormenorizados, de forma tal que el contribuyente pueda distinguir e identificar claramente el o los documentos requeridos por el órgano fiscalizador.

Una interpretación distinta, a juicio de este sentenciador, 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, de acuerdo a lo dispuesto en el mismo artículo 132 del código del ramo, razones por las que la disposición legal en estudio debe interpretarse de forma restrictiva<sup>111</sup>”.

---

<sup>110</sup> Sentencia de fecha 20/11/2012, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío Bío, en los autos RIT ES-10-00026-2012

<sup>111</sup> Sentencia de fecha 26/04/2013, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule, en los autos RIT GR-07-00039-2012.

En el mismo sentido, el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía resolvió: “Que, esta limitación a la admisibilidad de la prueba aportada por el reclamante, constituye una excepción a la libertad probatoria consagrada en el procedimiento general de reclamaciones contenido en el Código Tributario, por lo cual su aplicación es de derecho estricto y ha de verificarse solo cuando se compruebe el cumplimiento de los requisitos que la ley ha establecido al efecto, ya que pese a ser una norma que tiene un fin legítimo, que consiste en evitar el ocultamiento de pruebas relevantes para el juicio, la sanción procesal de exclusión de pruebas que impone obliga al Tribunal a ser riguroso en su aplicación<sup>112</sup>”.

Ahora, respecto a la aplicación de la sanción por parte de los tribunales superiores de justicia podemos señalar que tanto la jurisprudencia de las Cortes de Apelaciones como de la Corte Suprema ha sido bastante escasa. En efecto, los contados casos en que las Cortes de Apelaciones han conocido recursos de apelación en los cuales se ha impugnado la aplicación de la norma de inadmisibilidad probatoria, en general, se han limitado a ratificar lo resuelto por los tribunales a quo, confirmando de este modo los criterios definidos por éstos para aceptar o rechazar la inadmisibilidad de los antecedentes aportados.

---

<sup>112</sup> Sentencia de fecha 04/05/2012, pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía, en los autos RIT GR-08-00027-2011.

Por ejemplo, la Corte de Apelaciones de Copiapó, conociendo de un recurso de apelación en un reclamo sobre justificación de inversiones, resolvió: “la contribuyente incurrió en total inactividad para demostrar las materias que le estaban siendo cuestionadas, y habida consideración que la reclamante no alegó y, por consiguiente, menos probó, los motivos de su omisión en cuanto a acompañar tales documentos por causas que no le hayan sido imputables, todo lo que importa, que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 132 inciso undécimo del Código Tributario, que aquellos presentados en esta causa, tanto en primera como en segunda instancia no son admisibles, y visto además lo previsto en los artículos 63 y 143 del Código Tributario, SE CONFIRMA la sentencia apelada de seis de febrero de dos mil doce, escrita a fojas 301 y siguientes, sin costas del recurso por haber tenido la reclamante motivo plausible para litigar.<sup>113</sup>”

Por su parte, la Corte de Apelaciones de Antofagasta, conociendo de un recurso de apelación determinó confirmar lo resuelto por el tribunal de primera instancia respecto a la aplicación del artículo 132 inciso 11. Al respecto señaló: “Que en cuanto a la admisibilidad de la prueba documental acompañada por el reclamante y que fuera solicitada por el Servicio de impuestos internos, por aplicación del inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario, no habiendo

---

<sup>113</sup> Sentencia de fecha 19 de julio de 2012, pronunciada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Copiapó, en los autos sobre recurso de apelación de reclamo tributario y aduanero, Ingreso Corte N° 2-2012.

solicitado por el ente fiscalizador en forma determinada y específica, los documentos que requería para la fiscalización realizada, no se hará lugar a ello, confirmándose el fallo apelado en este punto<sup>114</sup>”. El referido fallo agrega además: “En efecto, según se lee en la Citación N° 35 acompañada a fojas 243 y 244, si bien se pidieron los antecedentes que tenían relación directa con las operaciones fiscalizada, cierto es que tal requerimiento no satisfizo la exigencia normativa en comento, para que resultara procedente limitar la actividad probatoria del contribuyente, desde que el artículo 132 inciso 11° del Código Tributario exige, además de la solicitud por parte del Servicio de los antecedentes que tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas, que este requerimiento haya sido solicitado determinada y específicamente, por lo que la fuerza jurídica de la norma en estudio no ha sido desconocida por el sentenciador de la instancia, ni su interpretación violenta el recto alcance de ella<sup>115</sup>”.

Tal como ha sucedido con la actividad de las Cortes de Apelaciones, la jurisprudencia emanada de la Corte Suprema respecto a la aplicabilidad de la norma de inadmisibilidad ha sido exigua. En efecto, la investigación llevada a cabo ha arrojado dos fallos en los que la Corte Suprema ha conocido recursos

---

<sup>114</sup> Sentencia de fecha 19 de julio de 2012, pronunciada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Copiapó, en los autos sobre recurso de apelación de reclamo tributario y aduanero, Ingreso Corte N° 2-2012.

<sup>115</sup> Sentencia de fecha 19 de julio de 2012, pronunciada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Copiapó, en los autos sobre recurso de apelación de reclamo tributario y aduanero, Ingreso Corte N° 8-2012.



de casación en el fondo que han denunciado como norma o ley infringida el inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario.

Pues bien, en uno de dichos fallos la Corte resolvió que las supuestas vulneraciones denunciadas no tenían la suficiente entidad para influir sustancialmente en lo dispositivo del fallo pues la prueba rendida no habría sido suficiente para acreditar el origen de las inversiones fiscalizadas, de manera que procedió a rechazar el recurso de casación: “QUINTO: Que como se desprende de los motivos primero y segundo de esta sentencia, el recurso de casación en el fondo solo discurre acerca de las argumentaciones dadas por la Corte de Apelaciones en orden a aplicar normas, que en su opinión, no eran aplicables al caso, dado que a la fecha en que se efectuó la citación, que dio lugar luego a la liquidación, no regía la modificación introducida por la Ley N° 20.322 al artículo 132 del Código Tributario, con lo cual se denuncian quebrantadas todas las disposiciones que se señalan en el recurso en estudio. Sin embargo, es el caso, que aun cuando fuera efectivo que no correspondía aplicar la reforma al inciso undécimo del señalado artículo, es lo cierto que esas vulneraciones que por lo demás son de carácter procesal, no tienen la suficiente entidad para influir sustancialmente en lo decisorio de la resuelto, toda vez, que como ya se señaló la fundamentación que se reprocha de la sentencia de segunda instancia, es simplemente complementaria de las argumentaciones dadas por el juez de primer grado, el que sobre la base de la prueba rendida

determinó que la presentada por la reclamante no fue suficiente para demostrar el origen de las inversiones que le fueron rechazadas y, por ende, debía tributar conforme lo dispone el artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta, norma que por lo demás no reclama infringida, de manera que eliminando dicho fundamento igualmente se daban las condiciones para aceptar el rechazo del reclamo y como, contra las argumentaciones decisorias de primera instancia no se advierte reproche jurídico alguno de parte de la recurrente, es del caso, que lo reclamado en el recurso no incide mayormente en el rechazo de las argumentaciones formuladas en la instancia por la contribuyente recurrente;

SEXTO: Que de este modo, aparece de manifiesto que el recurso no puede prosperar, toda vez, que las infracciones de ley que se reprochan en dicho libelo, aparte a que se refiere a una cuestión de carácter procesal carecen por si solas de la suficiente fuerza para que se declare la invalidación que se pretende<sup>116</sup>.

En otro caso, la Corte Suprema conoció de un recurso que estimaba infracción de, entre otros los artículos 132 incisos 11°, 12° y 13° del Código Tributario y de los artículos 21 y 22 del mismo cuerpo legal, al no haberse establecido como un hecho de la causa que se le haya solicitado antecedentes en la citación de manera determinada y específica, su prueba documental no puede ser declarada inadmisibile. A juicio del contribuyente, tal situación

---

<sup>116</sup> Sentencia de fecha veintinueve de julio de dos mil trece, pronunciada por la Excma. Corte Suprema, en los autos Ingreso Corte N° 6518-2012.

importaba una trasgresión que como consecuencia arroja una contravención del inciso 14 del citado artículo, al no haber apreciado las evidencias allegadas conforme con las reglas de la sana crítica. . Al respecto el fallo dispone: “El contribuyente postula, de contrario a lo concluido por los jueces del grado, que no se verificaron los presupuestos normativos para declarar inadmisibles los antecedentes aportados y, por ello, no era plausible ratificar las actuaciones del órgano fiscalizador ya que ellas se basaron en la ausencia de documentación de sustento de las operaciones. Ahora bien, de ser efectivo el alegato del recurrente correspondía, tal como lo señaló, apreciar la prueba rendida conforme con las reglas de la sana crítica, para poder establecer los presupuestos fácticos que permitan concluir que las liquidaciones deben ser dejadas sin efecto, al tenor de los distintos impuestos cobrados.

Sin embargo, aún de ser efectivos los argumentos plasmados en el arbitrio, esta Corte se encuentra impedida de pronunciar una decisión favorable al recurrente, ya no se ha alegado vulneración alguna de las normas sustantivas que el Servicio de Impuestos Internos entendió quebrantadas y que originaron la fiscalización que culminó en las liquidaciones que se reclaman, que abarcan los impuestos al valor agregado y de primera categoría más el reintegro de este último. Ello, por cuanto aún de concluirse que el Servicio no estaba facultado para calcular impuestos al contribuyente dada la existencia de documentación de respaldo, quedan subsistentes las dudas que llevaron al órgano fiscalizador a requerir tales antecedentes para justificar los créditos fiscales y gastos

declarados, vacilaciones que no son abordadas ni resueltas por el recurso. Así, la sola invocación de la vulneración de normas relativas a la admisibilidad de la prueba y la facultad del Servicio de confeccionar las liquidaciones sin antecedentes, impide acceder derechamente al análisis de los tributos que se pretende cobrar al contribuyente, hecho que lleva al rechazo del recurso en cuenta, por manifiesta falta de fundamento<sup>117</sup>.

De este modo, en el fallo recién extractado, la Excma. Corte Suprema dispuso el rechazo “in limine” del recurso de casación deducido por el contribuyente el que ni siquiera pasó el examen de admisibilidad previo, ya que, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 782 del Código de Procedimiento Civil, adolecería de manifiesta falta de fundamento.

---

<sup>117</sup> Sentencia de fecha cuatro de noviembre de dos mil trece, pronunciada por la Excma. Corte Suprema, en los autos Ingreso Corte N° 8032-2013.

**CAPÍTULO II. REQUERIMIENTO DE INAPLICABILIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD DE LA SANCIÓN PROCESAL DEL NUEVO ARTÍCULO 132 INCISO 11° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.**

**1. Antecedentes previos sobre la constitucionalidad del proyecto de ley que dio origen a la Ley N° 20.322.**

Tal como lo establece el artículo 93 N° 1 de la Constitución Política de la República, es atribución del Tribunal Constitucional ejercer el control de constitucionalidad de las leyes interpretativas de la Constitución, de las leyes orgánicas constitucionales y de las normas de un tratado que versen sobre materias propias de las leyes señaladas, con anterioridad a la promulgación de éstas. Dicha norma establece lo que se denomina el control previo de constitucionalidad de las leyes.

Es así como la Cámara de Diputados envió al Tribunal Constitucional el proyecto que se convertiría en la Ley N° 20.322 a fin de que éste ejerciera el control previo de constitucionalidad sobre las normas contenidas en dicho proyecto que tenían el carácter de ley orgánica constitucional.

Sin embargo, dentro de las normas sometidas al referido control previo de constitucionalidad no se encontraba la norma contenida en los incisos 11° y 12°

del artículo 132 del Código Tributario que hemos estudiado y que establece la sanción de inadmisibilidad probatoria. Ello porque dicha norma no regula materias propias de una ley orgánica constitucional. De este modo, no correspondía al Tribunal Constitucional pronunciarse sobre su constitucionalidad en forma previa pues dicho órgano no tenía facultades para ello.

En efecto, el Tribunal sólo se pronunció respecto de las normas que efectivamente tenían la calidad de orgánicas constitucionales. Tanto es así que el Tribunal Constitucional incluso se negó a pronunciarse sobre determinadas disposiciones pese al requerimiento de la Cámara, pues a su juicio carecían de la calidad o rango que la Constitución exige para realizar el análisis o control previo. Así lo dispuso en los resolutivos N° 12 y 13 del fallo al señalar: “12°. Que no le corresponde a este Tribunal pronunciarse sobre las disposiciones contenidas en los artículos 4°, inciso final, 17 y 25 del artículo primero; en el número 5) respecto al artículo 129 K, inciso segundo, del artículo tercero, y en el artículo 9° transitorio, letra b), del proyecto remitido, por no versar sobre materias propias de ley orgánica constitucional.

13°. Que tampoco le corresponde a este Tribunal pronunciarse sobre el inciso segundo del artículo 155 que el N° 44) del artículo segundo del proyecto

remitido incorpora al Código Tributario, por no versar sobre una materia propia de ley orgánica constitucional<sup>118</sup>”.

Como hemos venido comentando la norma en estudio importa la inadmisibilidad de ciertos antecedentes que el contribuyente pretende hacer valer como prueba, de manera que su aplicación podría eventualmente restringir o coartar su derecho a la prueba y al debido proceso con los problemas de índole constitucional que ello podría acarrear. Incluso el propio diputado Rodrigo Álvarez manifestó sus prevenciones al respecto durante la discusión en el parlamento<sup>119</sup>.

Con el fin de ilustrar el alcance de la norma de inadmisibilidad y los efectos que trae su aplicación, analizaremos un requerimiento presentado por un contribuyente ante el Tribunal Constitucional, a fin de que dicho tribunal declarara la inaplicabilidad de la norma en comento.

## **2. El Requerimiento de inaplicabilidad.**

Con fecha 30 de julio de 2012, la contribuyente Mónica Del Rosario Pérez Obreque Comercial Farmacéutica y Perfumería E.I.R.L., solicitó al Tribunal Constitucional que declarase la inaplicabilidad por inconstitucionalidad de los

---

<sup>118</sup>Historia de la Ley N° 20.322. Doc. Cit., P. 1094

<sup>119</sup> Historia de la Ley N° 20.322. Doc. Cit., P. 978.

artículos 132, incisos 11° y 12°; del artículo 63 inciso 2° y del artículo 64, todos del Código Tributario, en la reclamación tributaria interpuesta por la requirente respecto de las Liquidaciones N° 1 a la 38 de fecha 18 de febrero de 2011.

El proceso en que incidía la aplicación de las normas cuya inaplicabilidad se solicitaba por la requirente, tuvo su origen en supuestas diferencias de Impuesto al Valor Agregado, derivadas de un rechazo de los créditos fiscales declarados por el contribuyente, y en el cálculo del Impuesto a la Renta que fue determinado sólo considerando el Libro de Ventas. En dicho proceso, a juicio de la requirente, las disposiciones cuya inaplicabilidad era solicitada fueron decisivas en la resolución de la reclamación tributaria tramitada en primera instancia ante el Tribunal Tributario y Aduanero de Copiapó bajo el RIT GR-04-0001-2011. Cabe señalar que al momento de la presentación del requerimiento, la I. Corte de Apelaciones de Copiapó se encontraba conociendo de un recurso de apelación interpuesto por la contribuyente en contra la sentencia de primera instancia, cuya resolución estaba pendiente.

Es así como la requirente dedujo el requerimiento de inaplicabilidad señalando en su escrito que los artículos impugnados infringían sus derechos a la tutela judicial efectiva y al debido proceso, afectando el contenido esencial de



ambos, al imponerle requisitos y condiciones que impiden o limitan el libre ejercicio de tales derechos<sup>120</sup>.

Agrega a lo anterior que la aplicación de la sanción de inadmisibilidad también vulneraría el derecho a la acción y al debido proceso, en la medida que la etapa administrativa del procedimiento, no sujeta a controles estrictos, produce una sanción consistente en la inadmisibilidad de la prueba, que limita ostensiblemente el ejercicio de la debida defensa y el acceso a la jurisdicción volviendo ineficaz el ejercicio del derecho a la acción, alegando además la ocurrencia de numerosas irregularidades durante el proceso de fiscalización.

Por otra parte señala que sin mediar advertencia alguna en la Citación, por el incumplimiento de una carga legal durante el procedimiento administrativo, se ve expuesto a una sanción procesal cuyos efectos recaen “no sólo en dicho procedimiento administrativo, sino que dicha sanción produce sus efectos más gravosos en el procedimiento judicial, (...) limitando gravemente el ejercicio del acceso a la jurisdicción y a un proceso con todas las garantías en que se pueda ejercer una adecuada defensa aportando las pruebas pertinentes que sustenten la reclamación tributaria<sup>121</sup>”.

---

<sup>120</sup> Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad seguido ante el Tribunal Constitucional, bajo el Rol de ingreso INA-2279-2012. Disponible en <<http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/expedientes>> [Consulta: 30 de Julio 2014 ]

<sup>121</sup> *Ibíd.* P. 10.

Así las cosas, el requerimiento deducido fue acogido a tramitación para el examen de su admisibilidad con fecha 7 de agosto de 2012, ordenándose la suspensión del procedimiento en el que incidiría el fallo del Tribunal Constitucional. Recordemos que dicho procedimiento se encontraba en tramitación ante la I. Corte de Apelaciones de Copiapó. Luego con fecha 30 de agosto el requerimiento se declaró admisible a tramitación, estimándose sólo para los efectos de la admisibilidad, que se encontraba razonablemente fundado y que no concurría a su respecto ninguna causal de inadmisibilidad<sup>122</sup>.

Cabe hacer presente que la admisibilidad decretada por el Tribunal Constitucional no fue unánime, habiendo votado en contra de ésta los ministros José Antonio Viera-Gallo Quesney y Gonzalo García Pino, quienes consideraron que el requerimiento carecía de fundamento razonable por cuanto la normativa impugnada dejaba a salvo la posibilidad de rendir prueba y acompañar antecedentes sin que pueda establecerse entonces una infracción a la carta fundamental<sup>123</sup>.

---

<sup>122</sup> Resolución de fecha 30 de Agosto de 2012, pronunciada en los autos sobre declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad seguidos ante el Tribunal Constitucional, bajo el Rol de Ingreso INA 2279-2012. Disponible en <<http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/expedientes>> [ Consulta: 31 de Julio de 2014 ]

<sup>123</sup> *Ibíd.*

### **3. La respuesta del Servicio de Impuestos Internos ante el requerimiento de inaplicabilidad deducido por el contribuyente.**

Por su parte el Servicio de Impuestos Internos evacuó oportunamente el traslado conferido respecto del requerimiento de inaplicabilidad solicitando su rechazo con condena en costas, por carecer éste, a su juicio, de fundamento razonable.

En su contestación, el SII hizo presente en forma detallada las fechas, los requerimientos de documentación a la contribuyente, dando cuenta de todo lo que ésta omitió y no puso a su disposición, exponiendo la forma en que tuvieron lugar los hechos que constituyen el supuesto para la aplicación de la norma de inadmisibilidad, y que además justificaron que el SII calculara y liquidara los impuestos adeudados con los antecedentes que obraban en su poder.

En primer lugar, el SII señaló que la acción de inaplicabilidad no puede prosperar desde que los vicios de inconstitucionalidad que alega la requirente no los hace radicar en el precepto impugnado sino en el contenido de resoluciones dictadas en primera instancia por el Tribunal Tributario y Aduanero. De esta forma, a juicio del SII, lo que el contribuyente realmente pretendía por la vía de la declaración de inaplicabilidad era dejar sin efecto la resolución judicial que acogió el incidente de inadmisibilidad, cuestión que haría

totalmente improcedente el requerimiento del contribuyente puesto que la acción de inaplicabilidad no sería un medio idóneo para impugnar resoluciones judiciales, como lo ha señalado el propio Tribunal Constitucional.

Por otra parte, el SII afirmó que el requirente pretendía declarar inaplicable una norma que no impide la presentación de prueba documental en sede judicial sino que sólo limita la forma de hacerla valer. Señala, además, que la propia disposición impugnada no tiene el carácter de una prohibición absoluta, sino que deja a salvo la posibilidad de rendir prueba y acompañar antecedentes en caso de que se acredite una imposibilidad no imputable. De esta manera, el SII concluye que si se considera la norma en forma integral la infracción al debido proceso, en realidad no existe.

En el mismo sentido, el SII indicó que el requirente olvida la segunda parte del artículo 132 inciso 11°, que siempre le entrega al contribuyente la posibilidad de probar que la omisión de acompañar la documentación, obedeció a causas que no le son imputables. En efecto, el SII manifestó que el contribuyente pudo haber acreditado los soportes de sus defensas pero nada hizo en ese sentido, de tal manera que la vulneración de las garantías fundamentales que ha denunciado no es tal.

Continúa su defensa el SII citando el Fallo Rol N° 977 que reconoce que el derecho a defensa se ejerce en el marco de las reglas procedimentales y de conformidad a la ley, por lo que en el caso concreto, habiéndose cumplido con la hipótesis y requisitos previstos para la aplicación de la sanción del artículo 132 inciso 11°, ésta debe hacerse efectiva.

Ahora, el SII también respondió a los argumentos del requirente en cuanto a que nunca fue avisado o notificado de la sanción que se le haría valer y que el procedimiento de fiscalización no respeta las normas del debido proceso.

En ese sentido el SII señala que no correspondía que el contribuyente fuera informado particularmente de la existencia de la sanción de inadmisibilidad pues ella está establecida en la ley tributaria, y, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 8 del Código Civil, nadie podrá alegar ignorancia de la ley después de que ésta haya entrado en vigencia.

Finalmente el SII agregó que el requerimiento tiene un defecto formal grave que justifica su rechazo de plano. Dicho defecto esta dado porque en ninguna parte del requerimiento se indica la forma en que la aplicación de los artículos 132 inciso 11°, 63 y 64 infringen la Constitución, ni tampoco se señala los preceptos constitucionales que serían vulnerados, incumpliendo lo resuelto por el propio Tribunal Constitucional en el sentido que “el requerimiento que se intente ante esta Magistratura no sólo debe señalar con precisión y suficiente

detalle los hechos de la causa sub lite y también indicar cuáles son los preceptos constitucionales que podrían verse violentados (...) sino que además, debe señalarse de manera clara, delimitada y específica, la forma en que se podría producir la contradicción constitucional en el asunto concreto que se discute en el mismo proceso judicial”.

Para terminar, el SII manifestó que de acuerdo al fallo del Tribunal Tributario y Aduanero de Copiapó, el artículo 132 inciso 11° denunciado por el requirente no sería decisivo en la resolución del caso. Lo anterior por cuanto dicho tribunal manifestó en el considerando 28 que “si no hubiere acogido el incidente de inadmisibilidad planteado por el reclamado a fojas 246. Y se hubieren admitido los documentos de fojas 199 aportados por el reclamante, éstos resultaban ser del todo insuficientes para sustentar las pretensiones de la actora”. En ese sentido, la normativa impugnada no resulta esencial para la resolución del caso de manera que la gestión de inaplicabilidad no podía prosperar.

#### **4. La decisión del Tribunal Constitucional.**

Luego de que las partes procedieran a realizar alegatos respecto de su posición ante el requerimiento, el Tribunal Constitucional resolvió rechazar el requerimiento de inaplicabilidad condenando en costas al requirente, al concluir que el referido requerimiento “aparece desprovisto de sustentación suficiente,

toda vez que no ha logrado convencer a esta Magistratura de que los derechos de la reclamante a la defensa jurídica y a un justo y racional procedimiento se hayan visto vulnerados en el proceso<sup>124</sup>”.

Para llegar a la conclusión del rechazo el Tribunal Constitucional se hizo cargo de las alegaciones del requirente señalando, respecto a la supuesta vulneración del derecho a defensa, que el legislador está facultado para regular el ejercicio de tal derecho sin entorpecerlo con cortapisas irrazonables o injustificadas. En ese sentido el fallo indica que el legislador estaría facultado para regular el procedimiento jurisdiccional en términos de asegurar su racionalidad y justicia, de manera que el artículo 132 inciso 11°, que es el único con aplicabilidad decisoria, no merece de reproche de irracionalidad. La conclusión anterior se derivaría del hecho que la exclusión probatoria que supone la aplicación de la referida disposición: “no hace más que propender a la necesaria consistencia entre ambos momentos del proceso de liquidación y reclamación de impuestos<sup>125</sup>”.

Por otra parte, el Tribunal Constitucional concluye que la requirente omite señalar que el propio precepto reprochado contempla la posibilidad de que el

---

<sup>124</sup> Sentencia de fecha 31 de enero de 2013 pronunciada en los autos sobre inaplicabilidad por inconstitucionalidad seguidos ante el Tribunal Constitucional, bajo el Rol de Ingreso INA 2279-2012. Disponible en <<http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/expedientes>> [ Consulta: 31 de Julio de 2014 ]

<sup>125</sup> *Ibíd.* P. 7.

reclamante presentara la documentación que no exhibió ante la administración en el plazo legal de un mes desde la Citación, siempre y cuando acredite que su omisión obedeció a circunstancias que no le fueron imputables. Respecto a dicha posibilidad de acreditar una omisión no imputable es algo “que la empresa ocurrente invoca pero no ha logrado acreditar<sup>126</sup>”.

Finalmente el fallo en estudio agrega que, desde un punto de vista jurídico, es improcedente reclamar que la contribuyente no fue “apercibida” oportunamente de la sanción procesal de inadmisibilidad al momento de la Citación, porque tal disposición corresponde a un precepto legal, que de acuerdo a la ficción contenida en el artículo 8 del Código Civil, nadie podrá alegar ignorancia de la ley después que ésta haya entrado en vigencia.

Sin perjuicio de los vicios formales en que incurrió el contribuyente al interponer el requerimiento de inaplicabilidad que hemos comentado, coincidimos con la apreciación del Tribunal Constitucional respecto a la constitucionalidad del proyecto, en abstracto.

En primer lugar, si bien los nuevos incisos 11° y 12° del artículo 132 del Código Tributario consagran una sanción que de ser aplicada significa una limitación a la presentación de prueba documental, la limitación no es absoluta.

---

<sup>126</sup> *Ibíd.* P. 7.



En efecto, la limitación no es absoluta por cuanto el contribuyente siempre puede hacer valer los documentos cuya inadmisibilidad se pretende en cuanto acredite que no pudo exhibirlos antes por causas que no le son imputables.

Lo anterior implica que no obstante la norma procesal tributaria consagre una limitación al ejercicio del derecho a la prueba, ella satisface la exigencia razonabilidad y justicia que la Constitución impone al legislador para la regulación de los procedimientos. En efecto, el derecho a defensa ni ningún otro derecho puede entenderse de manera absoluta, sin ningún tipo de obstáculos o limitaciones. De entenderlo así, sería imposible establecer un procedimiento o ritualidad que establezca la forma, oportunidad, condiciones y requisitos para el ejercicio de los derechos y la solución de los conflictos.

Es posible considerar que la norma en cuestión puede provocar graves efectos para el contribuyente en el proceso judicial, pero tal gravedad no es un antecedente suficiente o que posibilite la declaración de inconstitucionalidad. Recordemos que el Tribunal Constitucional “no legisla ni administra, ni entre a calificar la bondad de las disposiciones legales o administrativas sometidas a su control. Sólo debe resolver si dichos actos se ajustan o no a los preceptos constitucionales<sup>127</sup>”.

---

<sup>127</sup> Sentencia de fecha 6 de septiembre de 2007 pronunciada en los autos sobre inaplicabilidad por inconstitucionalidad seguidos ante el Tribunal Constitucional, bajo el Rol de Ingreso INA

Así las cosas, considerando que la limitación es razonable y justa, y además no constituye un obstáculo que afecte el derecho a defensa en su esencia, ni tampoco hace impracticable su ejercicio, coincidimos con lo expuesto por la magistratura especializada respecto a la constitucionalidad de la disposición impugnada.

### **CAPÍTULO III. ANÁLISIS DE INSTITUCIONES AFINES A LA SANCIÓN PROCESAL DE INADMISIBILIDAD PROBATORIA ESTABLECIDA POR LA LEY N° 20.322 EN EL DERECHO CHILENO.**

Habiendo realizado un análisis de la naturaleza, alcance y de los requisitos para la aplicación de norma de inadmisibilidad probatoria contenida en el inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario, a continuación revisaremos brevemente algunas situaciones que pueden llegar a resultar afines o que guardan alguna similitud con la sanción de inadmisibilidad, ya sea en cuanto a los efectos que provoca su aplicación en juicio, o bien en cuanto a la naturaleza del requerimiento de antecedentes objeto de fiscalización, como requisito previo para la aplicación de ésta.

Obviamente, para el análisis comparativo que pretendemos realizar, es necesario tener presente las diferencias que existen entre la naturaleza propia de las instituciones comparadas con la naturaleza de la institución de inadmisibilidad. Dichas diferencias existen ya sea por la calidad o rol distinto de los sujetos que intervienen en ambas instituciones comparadas (relación fiscalizador-sujeto fiscalizado vs relación futuro demandante-futuro demandado en juicio), o bien, porque la naturaleza de los hechos fiscalizados son distintos (fiscalización de atentados contra la competencia vs fiscalización del cumplimiento de normas tributarias y pago de impuestos).

## **1. INSTITUCIONES EN EL DERECHO PROCESAL CIVIL.**

Teniendo en cuenta las prevenciones indicadas, a continuación revisaremos brevemente las normas relativas a las medidas prejudiciales preparatorias, en particular aquellas de los numerales 3° y 4° del artículo 273 del Código de Procedimiento Civil, ya que éstas -a nuestro juicio- pueden tener alguna similitud con la norma de inadmisibilidad que hemos estudiado en cuanto al efecto o sanción asociada al incumplimiento de éstas, según lo dispuesto en el artículo 277 del Código de Procedimiento Civil.

### **1.1. Las Medidas prejudiciales.**

#### **1.1.1. Concepto y cuestiones previas.**

La institución de las medidas prejudiciales está tratada en el Título IV del Libro II del Código de Procedimiento Civil, en los artículos 273 y siguientes del referido cuerpo legal. Conforme a lo establecido por dichas normas, la doctrina nacional ha definido a las medidas prejudiciales preparatorias o medidas prejudiciales propiamente tales como “los actos jurídicos procesales anteriores al juicio, que tienen por objeto preparar la entrada a éste<sup>128</sup>”.

---

<sup>128</sup> MATURANA MIQUEL, Cristián. 2010. Las Medidas Cautelares. Separata de Clase Abril 2010, Universidad de Chile. P. 36.

Las medidas prejudiciales preparatorias o medidas prejudiciales propiamente tales son una especie dentro del género de medidas prejudiciales que comprende además, a las medidas prejudiciales probatorias y a las medidas prejudiciales precautorias. Cabe señalar que las medidas prejudiciales preparatorias, al igual que las medidas prejudiciales probatorias y las precautorias, como su nombre lo indica, son previas a la existencia del juicio, o como señala el profesor Quezada Meléndez, “antes de formalizar la relación jurídico procesal<sup>129</sup>”.

Esta naturaleza previa a la formalización del proceso se explica porque el fundamento o finalidad de las medidas prejudiciales preparatorias es arreglar o preparar la iniciación de un litigio. Según expone el profesor Quezada, “la medida prejudicial tiene por objeto preparar el juicio, no siendo efectivo que se discutan cuestiones propias del mismo<sup>130</sup>”.

### **1.1.2. Clasificación.**

Como se esbozó previamente las medidas prejudiciales pueden clasificarse según su objeto, o finalidad. Así por ejemplo, el profesor Mario Casarino las clasifica en: (a) medidas prejudiciales destinadas a preparar la demanda, o medidas prejudiciales preparatorias, (b) medidas prejudiciales destinadas a

---

<sup>129</sup> QUEZADA MELÉNEZ, José. 1997. Las Medidas Prejudiciales y Precautorias. 2ª Edición. Santiago. Ediciones Digesto. P. 13.

<sup>130</sup> QUEZADA MELÉNEZ, José. Op. Cit. P. 13.

procurarse pruebas que pueden desaparecer, o medidas prejudiciales probatorias, y en (c) medidas prejudiciales destinadas a asegurar el resultado de la acción que se va a instaurar, o medidas prejudiciales precautorias<sup>131</sup>.

A continuación, omitiremos referirnos en este trabajo sobre las medidas prejudiciales probatorias y las precautorias, ya que sólo las medidas prejudiciales preparatorias son la institución relevante para el análisis comparativo que pretendemos realizar con la institución de inadmisibilidad probatoria, objeto de nuestro estudio.

### **1.1.3. Requisitos.**

#### **1.1.4. Requisitos generales a toda medida prejudicial**

Para que el juez competente pueda decretar una medida prejudicial, cualquiera sea la naturaleza de ésta, el artículo 287 del Código de Procedimiento Civil exige que el solicitante deba expresar la acción que se propone deducir y, asimismo, expresar someramente los fundamentos de ésta.

En efecto, el profesor Maturana indica como requisito general o común a toda medida prejudicial que “El futuro demandante debe al solicitar una medida

---

<sup>131</sup> CASARINO VITERBO, Mario. 2005. Manual de Derecho Procesal. Derecho Procesal Civil. Tomo III. 6ª Ed. Actualizada. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. P. 203.

prejudicial, sea esta preparatoria, probatoria o precautoria, señalar la acción que se propone deducir y someramente sus fundamentos<sup>132</sup>”.

La necesidad del solicitante de indicar la acción a deducir y sus fundamentos dice relación con la evaluación que el juez debe realizar respecto de la procedencia de la medida en cuando a su prudencia y sensatez. Así lo señala el profesor Quezada al sostener que la descripción de la acción y sus fundamentos son esenciales pues “el juez no puede calificar de conducente a una medida prejudicial sin saber sobre qué va a versar el futuro juicio<sup>133</sup>”.

Guardando las diferencias que existen entre la gestión judicial propia de las medidas prejudiciales y la naturaleza del proceso de fiscalización del SII, podemos encontrar una similitud entre el requisito común a toda medida prejudicial con las exigencias que debe cumplir el SII al emitir una Citación en el proceso de fiscalización. En efecto, decíamos que el solicitante de una medida prejudicial debe indicar la acción que pretende deducir y sus fundamentos pues ello permite tanto al juez como al sujeto requerido saber cuál es la materia objeto del requerimiento y conocer las razones de la solicitud de dichos documentos. Por su parte, en la Citación, el SII tiene el deber de indicar los hechos materia de fiscalización, los períodos en estudio y las eventuales

---

<sup>132</sup> MATURANA MIQUEL, Cristián. Op. Cit. P. 37.

<sup>133</sup> QUEZADA MELÉNDEZ, José. Op. Cit. P. 31.

diferencias que se investigan, tal como se indicó previamente en el Capítulo I de este trabajo a propósito del contenido de la Citación.

En cuanto a la necesidad de precisar e indicar cuál es el objeto de la fiscalización, la Circular N°49 del 12 de agosto del 2010 señala a propósito de la Citación que: “Si el Servicio inicia una fiscalización en la cual requiera solicitar al contribuyente la presentación de antecedentes, el funcionario a cuyo cargo se encuentre el efectuarla, deberá hacer un requerimiento expreso de éstos. Si bien la ley no exige ninguna formalidad a la petición de documentación, resulta conveniente, para efectos de prueba, que en el requerimiento respectivo se exprese la individualización del contribuyente con nombre o razón social, domicilio y RUT, y se indique en términos explícitos que se le solicita poner a disposición de los funcionarios fiscalizadores del Servicio, para un examen, o presentar en la Unidad del Servicio que se indique, en el plazo que se le señale, los antecedentes que se le especificarán, identificándolos en forma clara y concreta<sup>134</sup>”.

La referida Circular agrega: “En armonía con lo dispuesto en el artículo 8° bis N° 3 del Código Tributario, se hará constar en el requerimiento, en forma clara y precisa, que se ha iniciado un proceso de fiscalización al contribuyente sobre una determinada materia, indicándole el o los impuestos que se

---

<sup>134</sup> Circular N°49/2010, del Servicio de Impuestos Internos, disponible en <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2010/circu49.htm>> [consulta: 28 de julio de 2014]



revisarán, y el o los períodos o años que se auditarán. Lo anterior, por cuanto acorde a la norma legal antes citada, el contribuyente tiene derecho a recibir información, al inicio de todo acto de fiscalización, sobre la naturaleza y materia a revisar. El objetivo perseguido con la entrega de esta información al contribuyente, es hacer explícita la naturaleza de la actuación de fiscalización a efectuarse y sus alcances, de manera de dejar una huella expresa que permita establecer un hito preciso para determinar el plazo en que la fiscalización deba llevarse a efecto, y de los tributos y períodos alcanzados por ella<sup>135</sup>.

Así las cosas podemos ver que tanto en el caso de las medidas prejudiciales preparatorias como respecto del trámite de la Citación, el acto en que se inicia la fiscalización o se requiere la exhibición de documentos, debe indicar los motivos en los que se funda, demostrando la razonabilidad del propio requerimiento, y a la vez, permitir al sujeto emplazado tener conciencia de cuál es objeto del respectivo requerimiento y también conocer con exactitud qué antecedentes deben acompañarse para cumplir con éste.

#### **1.1.5. Requisitos especiales.**

Ahora, y continuando con el estudio de los requisitos de las medidas prejudiciales preparatorias, podemos señalar que “El requisito específico para el otorgamiento de una medida prejudicial propiamente tal o preparatoria consiste

---

<sup>135</sup> *Ibíd.*

en que el solicitante debe demostrar la necesidad de que se decreten esas medidas para que pueda entrar al juicio<sup>136</sup>". En efecto, inciso final del artículo 273 del Código de Procedimiento Civil establece que "La diligencia expresada en el número 5° se decretará en todo caso; las de los otros cuatro sólo cuando, a juicio del tribunal, sean necesarias para que el demandante pueda entrar en el juicio".

#### **1.1.6. Análisis particular de las medidas prejudiciales de los numerales 3 y 4 del Código de Procedimiento Civil.**

##### **1.1.6.1. Generalidades.**

Si bien el artículo 273 del Código de Procedimiento Civil enumera 5 medidas prejudiciales preparatorias, a continuación revisaremos únicamente aquellas establecidas en los numerales 3 y 4 de dicha disposición, pues tales medidas prejudiciales son las que, a nuestro juicio, tienen algún grado de similitud con la norma de inadmisibilidad que hemos estudiado. Dicha similitud está dada por el efecto o sanción asociada su incumplimiento previsto en el artículo 277 del Código de Procedimiento Civil, según veremos más adelante.

---

<sup>136</sup> MATURANA MIQUEL, Cristián. Op. Cit. P. 37.

La primera medida prejudicial que revisaremos es aquella contenida en el artículo 273 N° 3 del CPC que dispone: “El juicio ordinario podrá prepararse, exigiendo el que pretende demandar de aquel contra quien se propone dirigir la demanda: (...) 3° La exhibición de sentencias, testamentos, inventarios, tasaciones, títulos de propiedad u otros instrumentos públicos o privados que por su naturaleza puedan interesar a diversas personas”.

La referida medida prejudicial permite al futuro demandante requerir al futuro demandado la exhibición de cualquier tipo de instrumento privado o público en general que por su naturaleza puede interesar a diversas personas. Como bien señala el profesor Quezada “la ley excluye los instrumentos esencialmente privados o confidenciales. De ahí entonces que sólo se pueda pedir exhibición de instrumentos públicos o privados que sean de interés colectivo, o que, por su naturaleza, no puedan ocultarse<sup>137</sup>”.

El requisito que establece la disposición en estudio respecto a la naturaleza de los documentos no es algo que pueda definirse a priori en términos absolutos si no que, tal como lo señala el profesor Casarino, la característica que se exige a los documentos en cuanto a que deben ser de aquellos *que puedan interesar a diversas personas* es “una cuestión de hecho, que habrá que examinar a la luz de cada caso particular<sup>138</sup>”.

---

<sup>137</sup> QUEZADA MELÉNDEZ, José. Op. Cit. P. 23.

<sup>138</sup> CASARINO VITERBO, Mario. Op. Cit. P. 205.

La segunda medida en estudio es la contenida en el artículo 273 N° 4 del CPC que indica: “El juicio ordinario podrá prepararse, exigiendo el que pretende demandar de aquel contra quien se propone dirigir la demanda: (...)4° Exhibición de los libros de contabilidad relativos a negocios en que tenga parte el solicitante, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 42 y 43 del Código de Comercio”.

A diferencia de la prejudicial preparatoria del artículo 273 N° 3, la exhibición que se solicita a través de la medida que establece el numeral 4 no recae sobre cualquier instrumento público o privado sino que tiene un objeto específico y determinado: los libros de contabilidad relativos a negocios en que tenga parte el solicitante. Así lo indica el profesor Quezada que manifiesta lo siguiente: “Los libros de los comerciantes son diferentes de los demás documentos. Constituyen una clase especial de documentos y deben ser relativos a los negocios en que tenga parte el solicitante<sup>139</sup>”.

El carácter especial de los documentos o libros contables de los comerciantes es la gran diferencia que existe entre la medida del numeral 3 y la del numeral 4, ambas del artículo 273 del Código de Procedimiento Civil. Dicha diferencia, en cuanto al objeto o naturaleza de los documentos cuya exhibición

---

<sup>139</sup> QUEZADA MELÉNDEZ, José. Op. Cit. P. 24.

se solicita, implica además ciertas diferencias en cuanto a los efectos que pueden tener lugar en caso de que el requerido no comparezca o rehúya de la exhibición que se le ordena.

#### **1.1.6.2. Quien las solicita.**

El encabezado artículo 273 del Código de Procedimiento Civil establece que “El juicio ordinario podrá prepararse, exigiendo el que pretende demandar de aquel contra quien se propone dirigir la demanda (...)”. Conforme a lo anterior, “El sujeto facultado por la ley para los efectos de solicitar las medidas prejudiciales preparatorias es el futuro demandante<sup>140</sup>”.

La titularidad exclusiva del demandante es la regla general en el caso de las medidas prejudiciales preparatorias. Excepcionalmente, el artículo 288 del Código de Procedimiento Civil permite al futuro demandado, para preparar su defensa, solicitar la medida prejudicial probatoria de los artículos 273 N° 5 y las medidas prejudiciales probatorias establecidas en los artículos 281, 284 y 286 del CPC. Sin perjuicio de lo anterior, y como hemos señalado anteriormente, omitiremos profundizar sobre ellas debido a que, para los efectos de este trabajo, las medidas prejudiciales relevantes son las establecidas en los números 3 y 4 del artículo 273.

---

<sup>140</sup> MATURANA MIQUEL, Cristián. Op. Cit. P. 36.

En el caso de la sanción de inadmisibilidad, el titular de la facultad para requerir antecedentes de los contribuyentes es el SII quien conforme a lo dispuesto en el artículo 6 del Código Tributario, y en el artículo 1° del DFL N° 7, de Hacienda, de 30 de septiembre de 1980, que fija el texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos; es el organismo a quien le corresponde la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos, así como la fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias.

#### **1.1.6.3. Tribunal Competente.**

Ahora bien, respecto al tribunal competente que debe analizar y eventualmente decretar la medida prejudicial preparatoria deducida por el futuro demandante podemos señalar que ésta “Se debe deducir ante el juez que va a ser competente para el futuro proceso. Se aplican las reglas de competencia conforme a la acción que se va a ejercer<sup>141</sup>”.

Así, para determinar qué tribunal deberá conocer de la tramitación de la medida en cuestión será necesario aplicar las reglas de competencia absoluta y relativa que determinen qué tribunal sería competente de para el caso de la demanda principal.

---

<sup>141</sup> QUEZADA MELÉNDEZ, José. Op. Cit. P. 33.

Al respecto, el profesor Maturana nos señala que: “Dicho escrito deberá ser presentado a distribución de causas o ante el tribunal que se encuentre de turno según si el tribunal que debe conocer de él es o no un juzgado asiento de Corte de Apelaciones y existe más de un juzgado en la respectiva comuna (Arts. 175 y 176 del C.O.T.)<sup>142</sup>”. A lo anterior, agrega que: “El tribunal competente, designado o que se encuentre de turno, deberá proveer el escrito si cumple con los requisitos antes señalados, dictando una resolución en la cual citará al futuro demandado a una audiencia para una día y hora determinado a fin de exhibir los documentos<sup>143</sup>”.

En el caso de la institución de inadmisibilidad probatoria, el tribunal competente que determina su aplicación es el Tribunal Tributario y Aduanero que sea competente para conocer del reclamo tributario respectivo, de acuerdo al domicilio tributario que tenga el contribuyente.

#### **1.1.6.4. Requisitos.**

Para que las medidas prejudiciales contenidas en los numerales 3 y 4 del artículo 273 del Código de Procedimiento Civil puedan ser decretadas debe cumplirse con el requisito común a toda medida prejudicial que se revisó

---

<sup>142</sup> MATURANA MIQUEL, Cristián. Op. Cit. P. 42.

<sup>143</sup> *Ibíd.*

previamente, esto es, expresar la acción que se propone deducir y someramente sus fundamentos.

Asimismo, es imprescindible que se cumpla con el requisito especial para las medidas prejudiciales preparatorias, y que dice relación con que se demuestre la necesidad de ésta para que el demandante pueda entrar en juicio.

#### **1.1.6.5. Límites establecidos por los artículos 42 y 43 del Código de Comercio.**

La medida prejudicial contenida en el artículo 273 N° 4 del CPC, establece la medida que permite requerir la exhibición de los libros de contabilidad “sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 42 y 43 del Código de Comercio”. Dichas disposiciones establecen ciertas restricciones o limitaciones a la exhibición de los libros de los comerciantes.

La limitación establecida en el artículo 42 del Código de Comercio dice relación con que los tribunales, ya sea de oficio o a petición de parte, no pueden decretar la exhibición de los libros de un comerciante en forma general, sino que, en caso de decretarse, su exhibición debe ser restringida o parcial respecto de determinadas partidas de la contabilidad, salvo aquellos casos de excepción que indica el propio artículo 42 del Código de Comercio.



De este modo, sólo podrá decretarse la exhibición de los libros contables de forma parcial, salvo que se trate de casos de sucesión universal, comunidad de bienes, liquidación de las sociedades legales o convencionales y quiebras.

Además, y según lo ordena el artículo 43 del Código de Comercio, la eventual exhibición o reconocimiento parcial que fuere ordenada, debe restringirse únicamente a los asientos de los libros que tengan relación necesaria con el asunto de que se trate, y, además, debe llevarse a cabo en el lugar que los libros se lleven, con la presencia del dueño de éstos o de la persona mandatada al efecto.

En consecuencia, y de acuerdo a lo señalado por el profesor Quezada: “La referencia a los artículos 42 y 43 del Código de Comercio significa: 1.- que la exhibición no puede ser general sino que limitada a los libros ya señalados, y 2.- que ella se ejecute donde los libros se llevan, apreciándose la relación con la cuestión litigiosa y si los libros se han llevado con regularidad<sup>144</sup>”.

#### **1.1.6.6. Sanciones procesales.**

El artículo 277 del Código de Procedimiento Civil es aquél que establece la sanción para la persona que, habiendo sido requerida para la exhibición de

---

<sup>144</sup> QUEZADA MELÉNDEZ, JOSÉ. Op. Cit. P. 24.

instrumentos públicos, privados o documentos de contabilidad, y encontrándose éstos en su poder, desobedezca el requerimiento. La sanción asociada al incumplimiento o infracción de la exhibición ordenada es que la parte requerida pierde el derecho de hacer valer los documentos solicitados posteriormente, salvo los casos de excepción que el mismo artículo 277 del CPC señala.

En efecto, todo aquel que sea el sujeto pasivo o requerido de una de las medidas prejudiciales del artículo 273 N°s 3 o 4, en caso de incumplimiento de éstas, se verá en la imposibilidad de hacer valer posteriormente los documentos solicitados salvo que (1) La otra parte los haga valer o acompañe en su defensa; (2) Que justifique o aparezca de manifiesto que no los pudo exhibir antes; o (3) Que se refieran a hechos distintos de aquellos que motivaron la solicitud de exhibición.

Se entenderá que el requerido ha incumplido con la orden de exhibición, y en consecuencia deberá aplicarse la sanción indicada, cuando el futuro demandado no comparezca a la citación que le ordene el tribunal, o compareciendo no exhiba los instrumentos o libros que le son requeridos.

Corresponde señalar que la sanción ya indicada no es la única en caso de incumplimiento al ser requerido. Conforme lo dispone el CPC en su artículo 277, el tribunal, previa solicitud del futuro demandante, también puede imponer

ciertos apremios al requerido que incumple la solicitud. Dichos apremios son: (1) la imposición de multas que no excedan de dos sueldos vitales, o (2) la imposición de arrestos en la forma señalada en el artículo 273 del CPC, esto es, arrestos hasta de dos meses determinados prudencialmente por el tribunal.

Ahora bien, cabe señalar que si la medida solicitada es aquella contenida en el artículo 273 N° 4 del CPC, pues su objeto es la exhibición de determinados libros de contabilidad de un comerciante, si se rehúsa la exhibición, además de las sanciones generales establecidas para cualquier tipo de documentos, rige una sanción particular pues el comerciante “será juzgado por los asientos de sus libros de su colitigante que estuvieren arreglados, sin admitírsele prueba en contrario, de conformidad a lo previsto en el artículo 33 del Código de Comercio<sup>145</sup>”. Respecto a esta sanción especial que pesa en caso de no exhibición de los libros de contabilidad, el profesor Quezada señala: “De una parte, rige igualmente el artículo 277 ya citado, pero, además, el Código de Comercio señala una sanción específica que consiste en que el futuro demandado no puede rendir prueba en contra del demandante que lleva sus libros de contabilidad con regularidad, o sea, al día. No se le admite prueba en contrario al que no obedeció el mandato del juez<sup>146</sup>”.

---

<sup>145</sup> MATURANA MIQUEL, Cristián. Op. Cit. P. 44.

<sup>146</sup> QUEZADA MELÉNDEZ, JOSÉ. Op. Cit. P. 25.

## **1.2. Exhibición de documentos, el artículo 349 del Código de Procedimiento Civil.**

Otra institución en el derecho procesal civil nacional que podría asimilarse a la inadmisibilidad probatoria, desde el punto de vista del efecto o sanción asociada al incumplimiento, es la exhibición de documentos que se encuentren en poder de la contraparte. Esta institución “soluciona la situación que puede presentarse a los litigantes en caso que no tengan en su poder instrumentos que van a servir de antecedentes al juicio por encontrarse ellos en poder de un tercero extraño al pleito o de la contraparte<sup>147</sup>”.

En efecto, el artículo 349 del Código de Procedimiento Civil consagra la facultad de una parte para solicitar la exhibición de documentos que se encuentran en poder de la contra parte o de un tercero<sup>148</sup>. La exhibición solicitada podrá ser decretada por el juez, siempre que tales documentos tengan relación directa con la cuestión debatida y no revistan el carácter de secretos o confidenciales.

---

<sup>147</sup> RODRÍGUEZ PAPIC, Ignacio. 2005. Procedimiento Civil: Juicio Ordinario de Mayor Cuantía. Santiago. 7ª Edición. Editorial Jurídica de Chile. P. 59.

<sup>148</sup> MATURANA MIQUEL, Cristián. 2009. Actuaciones Judiciales, Notificaciones Resoluciones Judiciales y el Juicio Ordinario. Las Medidas Cautelares. Separata de Clase Agosto 2009, Universidad de Chile. P. 160.

El inciso tercero del artículo 349 que establece la facultad para requerir la exhibición, indica los efectos que tiene para la contraparte, o para el tercero, en caso que éstos rehúyan la exhibición ordenada *sin justa causa*. El primer apremio que establece la referida disposición son aquellos establecidos por el artículo 274 del CPC, esto es, la aplicación de multas que no excedan de dos sueldo vitales, o bien, arrestos de hasta dos meses.

Ahora bien, en caso de que el sujeto requerido para la exhibición del 349 del CPC sea la contraparte en juicio, la sanción prevista es la misma que fue estudiada anteriormente a propósito de las medidas prejudiciales preparatorias: pues el inciso 3° del artículo 349 indica que el rebelde “incurrirá además en el apercibimiento establecido por el artículo 277”.

Así las cosas, si en la tramitación de un juicio una parte requiere a la otra de la exhibición de determinados documentos, y esta se rehúsa a exhibirlos sin justa causa, la parte requerida “perderá el derecho de hacerlos valer después salvo que la otra parte los haga también valer en apoyo de su defensa, o si se justifica o aparece de manifiesto que no los pudo exhibir antes, o si se refieren a hechos distintos de aquellos que motivaron la solicitud de exhibición<sup>149</sup>”.

---

<sup>149</sup> Artículo 277 del Código de Procedimiento Civil.

### **1.3. El proyecto de Código Procesal Civil.**

Como es de público conocimiento, actualmente se encuentra en tramitación en el Congreso el proyecto que establece el Nuevo Código Procesal Civil. A la fecha, el proyecto que se tramita bajo el Boletín N° 8197-07, y que fue presentado el 13 de marzo de 2012 a la Cámara de Diputados, se encuentra en segundo trámite constitucional ante el Senado.

A continuación, revisaremos brevemente las normas del referido proyecto respecto a las medidas prejudiciales que fueron estudiadas anteriormente por ser éstas asimilables, en cuanto a sus efectos, a la sanción de inadmisibilidad probatoria que establece el nuevo artículo 132 inciso 11° del Código Tributario.

El Nuevo Proyecto de CPC (NCPC) establece las medidas prejudiciales en el capítulo primero del Título XXI denominado “Medidas prejudiciales y precautorias”. Dicho título se encuentra ubicado en el Libro Primero del proyecto denominado “Disposiciones Generales”. Al respecto el mensaje del proyecto señala: “Este Libro Primero sistematiza, igualmente, el tratamiento de las denominadas medidas prejudiciales, reconociendo positivamente la teoría general que sobre ellas ha elaborado la doctrina, en función de los diversos objetivos que pueden perseguir. Se establecen sus requisitos generales y específicos; aquellas se regulan separadamente de las de naturaleza

estrictamente precautoria, las que pueden ser en sede prejudicial o judicial, conservativas e incluso innovativas, con un tratamiento y requisitos diversos a los exigidos para las restantes”.

En efecto, el artículo 160 del NCPD enumera las medidas prejudiciales preparatorias indicando cada una de ellas y sus requisitos. El encabezado de dicha disposición señala “Para preparar el ejercicio de la acción que se pretenda entablar o la defensa en su caso, se podrán solicitar prejudicialmente, entre otras, las siguientes medidas: (...)”.

Ahora bien, analizando la referida disposición podemos señalar que el numeral 4° del artículo 160 del proyecto, es asimilable al actual artículo 273 N° 3 del CPC pues su objeto es “La exhibición de determinados documentos públicos o privados, registros y bases de datos en soporte físico o electrónico, que no tengan el carácter de secretos o reservados de conformidad con la ley, y sólo en la medida que se determine que guardan efectiva y directa relación con las acciones que pretendieren hacerse valer. Si los documentos tienen originales en registros públicos, bastará que el requerido proporcione la información adecuada para que el interesado obtenga copias de los mismos”.

Al comparar la disposición transcrita con la medida del artículo 273 N° 3 del CPC, es posible sostener que la redacción de la norma del proyecto tiene un

objeto más amplio que el de la medida actualmente vigente pues comprende también registros y bases de datos en soporte físico o electrónico, pero al mismo tiempo agrega el requisito de que los documentos “no tengan el carácter de secretos o reservados en conformidad a la ley”. A su vez, la nueva redacción elimina el requisito que exige el artículo 273 N° 3 del CPC en orden a que los documentos deban “por su naturaleza puedan interesar a diversas personas”. Finalmente, la nueva disposición, sustituye el requisito de necesidad de los documentos para entrar en juicio por la condición de que los documentos cuya exhibición se solicita deban guardar efectiva y directa relación con las acciones que pretendan hacerse valer.

Por su parte, el nuevo numeral 5 del artículo 160 del NCPC, establece la “Exhibición de los libros de contabilidad relativos a negocios en que tenga parte el solicitante, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 42 y 43 del Código de Comercio”. El texto transcrito es idéntico al que establece el numeral 4° del artículo 273 del CPC actualmente vigente, por lo que damos por reproducido todo lo señalado anteriormente respecto a dicha medida.

Finalmente, el inciso final del numeral 5 del artículo 160 del proyecto de NCPC establece las sanciones asociadas al incumplimiento de las medidas prejudiciales de los numerales 4 y 5 de dicha disposición. El referido artículo dispone: “Si la persona a quien incumba su cumplimiento desobedeciere la



exhibición prevista en los numerales 4º y 5º anteriores, conociendo la información que se le requiere o existiendo en su poder los documentos, registros o bases de datos a que las medidas se refieren, perderá el derecho de hacerlos valer después, salvo que la otra parte los haga también valer en apoyo de su defensa, o si se justifica o aparece de manifiesto que no los pudo exhibir antes, o si se refieren a hechos distintos de aquellos que motivaron la solicitud de exhibición, todo ello, sin perjuicio de los apremios contemplados en el artículo 168 y en el párrafo 2º, Título II, del Libro I del Código de Comercio”.

Cabe advertir entonces, la sanción es idéntica a la que establece el artículo 277 del CPC en vigencia, esto es, la pérdida del derecho para la parte requerida, de hacer valer los documentos solicitados posteriormente, con las mismas excepciones que indicamos en el acápite 1.1.6.2. anterior, a saber: (1) que la otra parte los acompañe o haga valer en apoyo de su defensa, (2) que se justifique o aparezca de manifiesto que no los pudo exhibir antes, o (3) que se refieran a hechos distintos de aquellos que motivaron la solicitud de exhibición.

Además, el artículo 160 N° 5 del proyecto señala que se podrán aplicar al requerido los apremios contemplados en el artículo 168 del CPC, que consisten en la imposición de multas sucesivas que no excedan de dos unidades tributarias mensuales o arrestos de hasta treinta días, determinados prudencialmente por el tribunal. Como podemos ver dichas sanciones son

similares a las que establece la legislación vigente, con la diferencia que en el proyecto se disminuye el límite máximo de días los arrestos que pueden decretarse a 30, en lugar de los 2 meses que establece el actual 274 del CPC.

Finalmente, y respecto de la medida de exhibición de los libros de contabilidad, el nuevo artículo 160 N° 5 mantiene las sanciones que contiene actualmente el artículo 277 del CPC en conjunto con lo dispuesto en el párrafo 2°, Título II del Libro I del Código de Comercio. Así, en caso que el demandado no cumpliera con la exhibición de los libros de contabilidad que le juez ordene, no podrá rendir prueba en contra del demandante que lleve sus libros de contabilidad con regularidad.

## **2. INSTITUCIONES EN EL DERECHO DE LA LIBRE COMPETENCIA.**

### **2.1. Generalidades.**

En los párrafos anteriores analizamos brevemente algunas instituciones del derecho procesal civil en las que, en términos generales, a aquella persona a quien se le ordenaba la exhibición de algún documento y no cumplía con dicho requerimiento, se le aplicaba una sanción o apercibimiento que implica para el infractor la pérdida del derecho de hacer valer tales documentos posteriormente. Según vimos dicha sanción es asimilable a la sanción de inadmisibilidad del inciso 11 del artículo 132 del Código Tributario que puede decretar el juez tributario y aduanero en caso de que el contribuyente no haya acompañado los antecedentes que le hayan sido requeridos en la Citación.

A continuación, revisaremos brevemente el ejercicio ciertas facultades de la Fiscalía Nacional Económica, en su calidad de agente fiscalizador, que le permiten requerir a los sujetos fiscalizados información o documentos, y las sanciones asociadas a los eventuales incumplimientos a tales requerimientos.

### **2.2. Facultades de la Fiscalía Nacional Económica.**

El artículo 2 del Decreto Ley N° 211 de 1973 (D.L. 211) establece que: “Corresponderá al Tribunal de Defensa de la Libre Competencia y a la Fiscalía

Nacional Económica, en la esfera de sus respectivas atribuciones, dar aplicación a la presente ley para el resguardo de la libre competencia en los mercados”. Se ha señalado al respecto que la Fiscalía Nacional Económica “constituye un ente administrativo consagrado legalmente para la tutela de la libre competencia<sup>150</sup>”.

Por su parte el artículo 39 del mismo D.L. 211 consagra en sus literales “A” a la “O”, una serie de facultades que ostenta el Fiscal Nacional Económico para el resguardo de la libre competencia en los mercados. De dichas facultades se deriva que la Fiscalía Nacional Económica es quien actúa como representante del interés general de la colectividad en el orden económico<sup>151</sup>, y tiene como funciones principales “investigar las infracciones al DL 211, para así requerir ante el TDLC la represión de las conductas contrarias a la libre competencia<sup>152</sup>”.

Así, con el fin de verificar la existencia de eventuales infracciones al D.L. 211, la Fiscalía Nacional Económica lleva adelante investigaciones ejerciendo sus facultades de requerimiento de información de terceros.

---

<sup>150</sup> VALDÉS PRIETO, Domingo. 2005. Libre Competencia y Monopolio. 1ª Edición. Ed. Jurídica de Chile. P. 703.

<sup>151</sup> Letra b) del artículo 39 del D.L. 211 de 1973

<sup>152</sup> AGÜERO VARGAS, Francisco; TORO BOSSAY, Luis Eduardo. 2010. Límites a la Potestad Inspectora de la Administración: el caso de la Fiscalía Nacional Económica. Revista de Derecho Económico N° 75. P. 6.

Como el objetivo principal de este trabajo es el estudio de la norma de inadmisibilidad establecida en el nuevo inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario no ahondaremos en el estudio de todas las facultades de la Fiscalía Nacional Económica. En efecto, sólo revisaremos, brevemente, la facultad contenida en la letra H) del artículo 39 del D.L. 211 pues ésta puede tener algunas similitudes con las facultades de fiscalización del SII relacionadas con la aplicación de la norma de inadmisibilidad probatoria.

### **2.3. La Facultad del artículo 39 letra H) del D.L. 211.**

#### **2.3.1. Concepto y alcance.**

El artículo 39, letra h) del DL 211 faculta al Fiscal Nacional Económico para solicitar a los particulares las informaciones y los antecedentes que estime necesarios con motivo de las investigaciones que practique<sup>153</sup>. En efecto, dicha disposición señala que corresponderá al Fiscal Nacional Económico: “Solicitar a los particulares las informaciones y los antecedentes que estime necesarios con motivo de las investigaciones que practique. Las personas naturales y los representantes de personas jurídicas a los que el Fiscal Nacional Económico requiera antecedentes o informaciones cuya entrega pudiere irrogar perjuicio a sus intereses o a los de terceros, podrán solicitar al Tribunal de Defensa de la Libre Competencia que deje sin efecto total o parcialmente el requerimiento”.

---

<sup>153</sup> AGÜERO VARGAS, Francisco; TORO BOSSAY, Luis Eduardo. Op. Cit. P. 23.

Tal como lo señalan los profesores Agüero y Toro: el artículo 39, letra h) del DL 211, que contiene la potestad inspectora de la FNE, la habilita para solicitar a los particulares, ajenos a la Administración del Estado, las informaciones y los antecedentes que estime necesarios con motivo de las investigaciones que practique<sup>154</sup>. Al mismo tiempo, dicha facultad de la Fiscalía Nacional Económica se presenta como “una carga pública a los particulares: es una obligación impuesta unilateralmente por el Derecho Público a un particular, prescindiéndose del consentimiento de éste<sup>155</sup>”.

Como veremos a continuación, el ejercicio de las potestades inspectoras, en particular la contenida en la letra h) del artículo 39, no puede ser ejercida arbitrariamente, sino que está sujeta a ciertos límites.

### **2.3.2. Limitaciones.**

En efecto, sin perjuicio de que la letra h) del artículo 39 dispone que la Fiscalía Nacional Económica puede solicitar “los antecedentes que estime necesarios” dicha facultad no puede ejercerse de forma arbitraria. Para verificar la existencia de eventuales infracciones al D.L. 211 la autoridad fiscalizadora debe, necesariamente, requerir de información a los particulares, sin embargo,

---

<sup>154</sup> AGÜERO VARGAS, Francisco; TORO BOSSAY, Luis Eduardo. Op. Cit. P. 12.

<sup>155</sup> *Ibíd.*

el ejercicio de facultades inspectoras debe “someterse a límites por ser una intromisión en la actividad económica de los particulares<sup>156</sup>”.

Un primer límite a las facultades investigadoras está dado por el objeto propio de la investigación, es decir, los eventuales atentados contra la libre competencia y el correcto funcionamiento de los mercados. Así, y según señalan los profesores Agüero y Toro, “se permite a la FNE, como órgano de la Administración del Estado, la búsqueda y solicitud de información con el sólo objeto de comprobar el respeto de las normas en este caso, la legislación de libre competencia<sup>157</sup>”.

Por otra parte, la propia facultad de la letra h) del artículo 39 del D.L. 211 contiene un límite para el requerimiento de información o antecedentes. Dicho límite está dado por el carácter de “necesarios para la investigación” que deben tener tales antecedentes. Obviamente tal carácter de “necesario” no puede quedar al simple arbitrio de la Fiscalía Nacional sino que, -evidentemente- dicho carácter debe desprenderse al analizar las circunstancias y características del caso concreto.

Asimismo, la facultad inspectora de la Fiscalía Nacional Económica debe ejercerse respetando estrictamente las exigencias del debido proceso, “en el

---

<sup>156</sup> AGÜERO VARGAS, Francisco; TORO BOSSAY, Luis Eduardo. Op. Cit. P. 1.

<sup>157</sup> AGÜERO VARGAS, Francisco; TORO BOSSAY, Luis Eduardo. Op. Cit. P. 14.

sentido que las investigaciones (en este caso, administrativo-sancionadoras) deben ser racionales y justas<sup>158</sup>. Al respecto, se ha señalado que no existe un deber general de colaborar con la investigación, pues tampoco hay un deber en cuanto a autoincriminarse<sup>159</sup>.

Como señalábamos el ejercicio de las facultades de la FNE debe realizarse respetando las normas del debido proceso. Esto se puede apreciar en concreto, en que el ejercicio de la potestad inspectora se enmarca dentro del procedimiento administrativo regido por la ley N° 19.880, lo que implica que “haya un mecanismo de garantía de certeza, seguridad y resguardo para todos los sujetos, especialmente a la hora de ingresar a su esfera privada y soportar una intervención<sup>160</sup>”.

### **2.3.3. Posibilidad de impugnación. Intervención del juez.**

Habiendo analizado la potestad inspectora contenida en la letra h) del artículo 39 del D.L. 211, y brevemente las limitaciones a su ejercicio, corresponde analizar un aspecto particular del ejercicio de dicha facultad que está dado por la posibilidad de que intervenga un juez que califique la procedencia de las solicitudes o requerimientos de información que realice la Fiscalía Nacional Económica.

---

<sup>158</sup> AGÜERO VARGAS, Francisco; TORO BOSSAY, Luis Eduardo. Op. Cit. P. 11.

<sup>159</sup> AGÜERO VARGAS, Francisco; TORO BOSSAY, Luis Eduardo. Op. Cit. P. 8.

<sup>160</sup> *Ibíd.*



En efecto, la referida letra h) del artículo 39, dispone en la segunda parte de su inciso 1° lo siguiente: “Las personas naturales y los representantes de personas jurídicas a los que el Fiscal Nacional Económico requiera antecedentes o informaciones cuya entrega pudiere irrogar perjuicio a sus intereses o a los de terceros, **podrán solicitar al Tribunal de Defensa de la Libre Competencia que deje sin efecto total o parcialmente el requerimiento**”. El énfasis es nuestro.

Dicha disposición se traduce en que si bien el Decreto Ley 211 establece una amplia potestad para requerir información de terceros durante la investigaciones que lleva Fiscalía Nacional Económica, sujeta el ejercicio de dicha facultad al control por parte del Tribunal de Defensa de la Libre Competencia, para el caso de que el tercero requerido considere que la entrega de los antecedentes o informaciones solicitados pueda irrogar un perjuicio a sus intereses o a los de terceros<sup>161</sup>.

Cabe señalar que esta facultad de los particulares requeridos, debe ejercerse dentro del plazo de 5 días siguientes a la comunicación del requerimiento y, una vez presentada la oposición, suspenderá los efectos de éste.

---

<sup>161</sup> AGÜERO VARGAS, Francisco; TORO BOSSAY, Luis Eduardo. Op. Cit. P. 11.

El Tribunal de Defensa de la Libre Competencia evaluará la oposición del particular, previo informe de la Fiscalía al respecto, y resolverá dicha solicitud en su sesión más próxima. La resolución que se pronuncie al respecto no será susceptible de recurso alguno.

#### **2.3.4. Sanciones.**

Ahora corresponde revisar qué sanciones o efectos tienen lugar en caso que un particular se niegue o rehúya de colaborar con la información o los antecedentes que le sean solicitados por la Fiscalía Nacional Económica en ejercicio de sus facultades inspectoras.

Pues bien, el Artículo 42 del D.L. 211 es la disposición que establece una sanción genérica en contra de las personas que no colaboren con las investigaciones o no cooperen con los antecedentes e información que les sean solicitados. La referida disposición establece que “las personas que entorpezcan las investigaciones que instruya la Fiscalía Nacional Económica en el ámbito de sus funciones, podrán ser apremiadas con arresto hasta por 15 días. La orden de arresto se dará por el juez letrado con jurisdicción en lo criminal que sea competente según las reglas generales, a requerimiento del Fiscal Nacional Económico, previa autorización del Tribunal de Defensa de la

Libre Competencia". De este modo, cuando la Fiscalía Nacional Económica estime que ciertas personas están entorpeciendo una investigación que ella lleve adelante, podrá solicitar al Juzgado de Garantía competente, previa autorización del Tribunal de Defensa de la Libre Competencia, que apremie a las personas que entorpezcan la investigación con arrestos hasta por 15 días.

El apremio de arresto previsto en el artículo 42 del D.L. 211 es la única sanción que contempla la legislación de libre competencia, en caso de que las personas requeridas no aporten los documentos, antecedentes o información que se les solicita. No existe en el ordenamiento de libre competencia una norma asimilable a la sanción de inadmisibilidad en el nuevo procedimiento tributario. De este modo, en caso que un sujeto sea requerido por la FNE a propósito de una fiscalización para aportar determinados documentos y antecedentes, y no los aporta, queda a salvo su derecho para hacerlos valer después ante el Tribunal de Defensa de la Libre Competencia sin que la FNE pueda oponerse.

En consecuencia, en los procedimientos seguidos ante el TDLC está permitido y es válido que un sujeto haya sido investigado pueda entregar o aportar información, documentos o antecedentes en el juicio posterior que se siga en su contra y que se derive de tal investigación. Incluso en el caso que la propia Fiscalía Nacional Económica le haya requerido la exhibición de tales

antecedentes durante la etapa de investigación y éstos no fueron aportados por el sujeto investigado en tal oportunidad.

## **CAPÍTULO IV. COMENTARIOS A LA SANCION PROCESAL DE INADMISIBILIDAD PROBATORIA ESTABLECIDA POR LA LEY N° 20.322.**

### **1. Críticas a los efectos derivados de la aplicación de la sanción de inadmisibilidad probatoria.**

Como hemos visto la sanción de inadmisibilidad probatoria constituye una institución absolutamente novedosa no sólo para el derecho tributario nacional sino también para el derecho procesal. Pues bien, ante los graves efectos que genera su aplicación han surgido numerosas críticas.

Una de las primeras críticas que genera su aplicación está dada por la traslación de efectos<sup>162</sup> de hechos acaecidos en el procedimiento administrativo tributario al procedimiento judicial tributario. Según se explicó anteriormente, la aplicación de la sanción de inadmisibilidad está basada o depende de hechos que se verifican en dos momentos de distinta naturaleza, uno de carácter administrativo -la Citación-, y otro de carácter judicial dado por la solicitud de aplicación de la sanción que debe deducir el SII. Así las cosas, la acción o pasividad del contribuyente durante el procedimiento administrativo tributario (Citación), puede generar efectos en el procedimiento judicial, pudiendo incluso

---

<sup>162</sup> Walker Ricardo, en "Conversaciones Tributarias del Instituto Chileno de Derecho Tributario: Proyecto de Ley que fortalece y perfecciona la Justicia Tributaria." Enero, 2007, disponible en <http://www.ichdt.cl/tribunales2.ht> [consulta: 28 de julio de 2014]

llegar a limitar ámbito de defensa del contribuyente frente a la pretensión fiscal, pues sus facultades probatorias pueden verse restringidas.

La traslación de efectos se crítica fundamentalmente porque se combinan dos momentos de distinta naturaleza, y que por tanto, están sometidos a distintos estatutos. Por ejemplo, en el procedimiento administrativo no es requisito la comparecencia con patrocinio de abogado como lo es exigible en la etapa judicial. Asimismo, y a diferencia del caso de las medidas prejudiciales probatorias en materia procesal civil, durante el proceso de fiscalización administrativo tributario, no existiría un juez que tutele o disponga la exhibición de los documentos objeto de la diligencia, y la correlativa sanción en caso de incumplimiento o rebeldía.

En efecto, se ha sostenido que la sanción de inadmisibilidad “perjudica al contribuyente en la etapa previa a la jurisdiccional (citación), en la que éste carece de asistencia jurídica para apreciar con propiedad los efectos de la regla (...)”<sup>163</sup>. En ese sentido, el profesor Alejandro Romero Seguel ha señalado que el patrocinio de abogado se justifica entre otras razones: “1) Porque la defensa de los derechos en juicio requiere la intervención de personas que, por su formación profesional, están dotadas de los conocimientos técnicos y el criterio jurídico para asegurar el derecho a defensa que garantiza el artículo 19 N° 3 de

---

<sup>163</sup> MASSONE PARODI, Pedro. Op. Cit., P. 170.

la CPR. 2) Porque en el desenvolvimiento de la relación procesal se deben realizar una serie de actos, cuyos efectos o consecuencias no pueden ser cuantificadas normalmente por un no letrado<sup>164</sup>.

Así las cosas, se ha criticado la aplicación de una sanción que depende de hechos verificados en un procedimiento en el cual el contribuyente carecía de debida asistencia jurídica, y por ende no estaba en condiciones de evaluar correctamente las consecuencias procesales de sus actos. Además, se ha criticado por qué el SII no informa de la potencial aplicación de la sanción en el procedimiento tributario en caso de que el contribuyente no acompañe los documentos que la autoridad requiera le requiera.

Por otra parte se ha criticado la falta de tutela de un juez que esté presente durante todo el *íter* del cual depende la aplicación de la sanción de inadmisibilidad probatoria. En efecto, en el caso de las medidas prejudiciales del proceso civil existe tutela jurisdiccional absoluta para la aplicación de la sanción procesal asociada a éstas, pues es el juez quien (i) evalúa la pertinencia de la exhibición y la ordena únicamente respecto de aquellos antecedentes que efectivamente son necesarios para preparar la entrada en juicio, (ii) identifica y resuelve si la exhibición es correcta o completa, y (iii) es el

---

<sup>164</sup> ROMERO SEGUER, ALEJANDRO, Curso de Derecho Procesal Civil. Tomo III. 2010. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. P. 73.

juez quien verifica la existencia del incumplimiento en la exhibición y aplica la sanción respectiva. Pues bien, en el caso de la sanción de inadmisibilidad no existiría esa tutela en sede administrativa, sino únicamente cuando se ha solicitado su aplicación en sede judicial.

Finalmente, se ha cuestionado también la razonabilidad de la medida siendo que en otras circunstancias, como es el caso de los requerimientos de la Fiscalía Nacional Económica, los sujetos requeridos pueden aportar las pruebas y antecedentes que estimen convenientes en cualquier momento, pudiendo incluso oponerse al propio requerimiento. Agregan que dicha posibilidad de oposición también existe a propósito de las medidas prejudiciales preparatorias, y en el caso de la exhibición de documentos del artículo 349 del CPC, pues en el primer caso el requerido podrá oponerse en tanto no se cumplan los requisitos previstos en los artículos 273 y siguientes del CPC, y en el segundo el requerido podrá rehusarse aduciendo “justa causa” para negarse a la citación.



## **2. Respuesta a las críticas por los efectos de la aplicación de la medida de inadmisibilidad probatoria.**

Frente a las críticas recién expuestas, las que motivaron inicialmente este trabajo, se han formulado distintas respuestas –más o menos satisfactorias- que permiten explicar la razonabilidad de la institución.

En relación a la traslación de efectos de hechos acaecidos durante el procedimiento administrativo tributario al proceso judicial, ella se justificaría pues ambos momentos son parte de un mismo proceso que pretende verificar la correcta determinación de la obligación tributaria del contribuyente. De este modo, la sanción de inadmisibilidad pretende evitar que los contribuyentes -de manera negligente o de mala fe- oculten al SII los antecedentes necesarios para la determinación del impuesto, y que posteriormente, una vez que se ha llevado a cabo todo el proceso de fiscalización, pretendan modificar las calificaciones que haya realizado el SII de su declaración original mediante el aporte de nuevos antecedentes.

Como es sabido, el sistema tributario nacional funciona básicamente a través del sistema de la autodeterminación de los tributos a pagar, al menos en los impuestos más importantes: el impuesto a la renta y el impuesto al valor agregado. En estos impuestos, es el propio contribuyente quien establece su

obligación tributaria a través de la declaración correspondiente. En efecto, la declaración que realiza el contribuyente llega incluso hasta la determinación, esto es, la cuantificación del impuesto que se debe pagar<sup>165</sup>.

De este modo, como es el propio contribuyente quien declara, determina y entera el impuesto a pagar, es razonable que el SII esté suficientemente facultado para examinar y fiscalizar la exactitud de las declaraciones, a fin de exigir sus correcciones si fuese menester. En efecto, en un caso hipotético donde el SII inicia un proceso de fiscalización y se encuentra con que el impuesto autodeterminado por un contribuyente no es el correcto, es razonable que la autoridad tributaria pueda exigir la exhibición de los antecedentes necesarios que justifiquen la respectiva declaración del contribuyente. Ahora bien, en caso que tales antecedentes no fueren proporcionados por el contribuyente, parece sensato que el juicio en el que se discuta si el impuesto enterado es el correcto se evalúe sólo aquellos antecedentes que el SII haya requerido y que el contribuyente haya puesto a su disposición. De otra forma, toda la labor de fiscalización sería inútil en tanto el contribuyente pueda aportar información o antecedentes adicionales.

Pues bien, sólo mediante una herramienta como la de inadmisibilidad probatoria, el SII puede compeler y exigir a los contribuyentes a acreditar la

---

<sup>165</sup> ABUNDIO PÉREZ, Rodrigo. Op. Cit., P. 122.

efectividad de sus declaraciones sin tener que esperar hasta el final del proceso judicial para tener a la vista los antecedentes respectivos. De este modo, la sanción de inadmisibilidad se justifica como un castigo ante la inactividad de un contribuyente poco diligente, que no ha colaborado con la administración tributaria.

Por otra parte, tampoco es una crítica razonable aquella fundada en la ignorancia que puede tener el contribuyente respecto a los efectos que puede tener su acción/omisión durante el proceso de fiscalización. Además, podemos agregar que con ocasión de la intervención en ciertos procedimientos ante el SII, hemos visto que en la práctica, el propio SII advierte en la citación de la potencial aplicación de la sanción, mediante la inclusión de una frase en ese sentido.

A su vez, no puede fundarse una excusa válida en razón de la falta de abogado durante el trámite de la Citación. Al respecto, es pertinente citar lo expuesto por el Tribunal Constitucional en el considerando quinto la sentencia comentada previamente en el Capítulo II de este trabajo: “Que asimismo cabe poner de relieve la improcedencia jurídica del alegato de la requirente en orden a que la Administración Tributaria debió apercibirla oportunamente de la sanción procesal que traería consigo la no exhibición completa de los documentos requeridos en el procedimiento de fiscalización, toda vez que esa

es una consecuencia contemplada en el mismo precepto legal que ella reprocha, por lo que presumiéndose el conocimiento de la ley por todos los imperados por ella (artículo 8° del Código Civil), este motivo de inconformidad resulta inaceptable<sup>166</sup>.

Ahora bien, respecto de la falta de tutela judicial para la aplicación de la sanción es posible sostener que no obstante el juez tributario no está presente al momento del requerimiento de antecedentes en sede administrativa, la sanción únicamente será aplicable cuando el propio juez califique y evalúe la concurrencia de todos los requisitos que establece la ley para su procedencia. De este modo, si existe efectiva tutela jurisdiccional ante la solicitud de aplicación de la sanción. Más aún, según se verá en los próximos párrafos el contribuyente incluso puede tener tutela judicial en el momento de la Citación, y cuando los requerimientos sean abusivos, excesivos o respecto de antecedentes que son impertinentes.

Finalmente podemos concluir que los incisos 11° y 12° del artículo 132 del Código Tributario no constituye una limitación absoluta al derecho a defensa del contribuyente, pues no limita su derecho a la prueba arbitrariamente. Dicha

---

<sup>166</sup> Sentencia de fecha 31 de enero de 2013 pronunciada en los autos sobre inaplicabilidad por inconstitucionalidad seguidos ante el Tribunal Constitucional, bajo el Rol de Ingreso INA 2279-2012. Disponible en <http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/expedientes> [ Consulta: 31 de Julio de 2014 ]

disposición , únicamente se encarga de establecer las formas para su ejercicio sin establecer cortapisas irrazonables o injustificadas, dejando siempre a salvo la posibilidad del contribuyente de rendir prueba, incluso aquella que no hubiese exhibido al SII al ser requerido, siempre y cuando éste acredite que la falta de exhibición obedeció a circunstancias que no le fueron imputables<sup>167</sup>.

### **3. Herramientas del contribuyente ante potenciales abusos en la aplicación de la sanción de inadmisibilidad.**

Según lo expuesto en los párrafos anteriores, la intervención del juez tributario es clave para la aplicación de la sanción de inadmisibilidad. Dicha intervención tiene lugar cuando el SII solicita su aplicación dentro del procedimiento tributario de carácter jurisdiccional. Ante dicha solicitud, el juez debe dar traslado al contribuyente quien tiene la oportunidad para formular sus descargos al respecto y así pedir el rechazo de la solicitud del SII.

Sin embargo, como vimos anteriormente, se ha sostenido que el contribuyente no tendría la oportunidad para intervenir o cuestionar los requerimientos de información en sede administrativa, que es una de las etapas o presupuestos para la aplicación de la sanción. En ese sentido se ha señalado que el contribuyente no tendría como contrarrestar eventuales abusos o

---

<sup>167</sup> *Ibíd.*

requerimientos de información excesivos o impertinentes por parte del SII, lo que podría significar que con motivo de una fiscalización con un objeto determinado, se requieran otros antecedentes que finalmente corra el riesgo de no poder hacer valer en un proceso jurisdiccional tributario.

Una posible solución ante la referida aprensión de los contribuyentes es la aplicación del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos. Este procedimiento es otra novedad introducida por la Ley N° 20.322, y a través de éste los particulares que consideren vulnerados ciertos y determinados derechos podrán recurrir ante el Tribunal Tributario y Aduanero en cuya jurisdicción se haya producido la acción u omisión que provoca la transgresión a tales derechos. El profesor Massone sostiene que “en términos generales y aproximados, los actos y omisiones que pueden servir como justificación de este nuevo recurso dicen relación exclusivamente con aquella parte de la actividad administrativa y fiscalizadora del SII que no pueda ser cuestionada o impugnada a través de otros procedimientos que contempla el SII<sup>168</sup>”.

Sin perjuicio de que éste especial procedimiento excede a los límites de esta investigación, podemos señalar que dentro del catálogo de causales para la procedencia de este reclamo por vulneración de derechos, encontramos (i) la existencia de un acto u omisión del SII, (ii) que dicho acto u omisión vulnere

---

<sup>168</sup> MASSONE PARODI, Pedro. Op. Cit., P. 169.

ciertos derechos contemplados en la Constitución Política de la República de Chile, o en el Código Tributario, (iii) que el derecho vulnerado sea de aquellos expresamente mencionados en los artículos 155 y 8 bis del Código Tributario, (iv) que no se trate de materias que deban ser conocidas en conformidad a los otros procedimientos contemplados en el CT, y (v) que no se haya interpuesto, por los mismos hechos, la acción o recurso de protección contemplada en el artículo 20 de nuestra Carta Fundamental<sup>169</sup>.

Particular relevancia tiene para nosotros el numeral (iii) descrito en el párrafo anterior. Ello porque el artículo 8 bis del Código Tributario enumera una serie de derechos de los contribuyentes entre los cuales nos parece importante mencionar los numerales 3,6, y 9 de dicho artículo.

En primer lugar el numeral 3 del artículo 8 bis del referido cuerpo legal consagra el “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”. Por su parte, el numeral 6 establece el “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”.

---

<sup>169</sup> MASSONE PARODI, Pedro. Op. Cit., P. 170.

A su vez, el número 9 de la referida disposición consagra el “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”.

Las disposiciones referidas protegen los derechos del contribuyente en cuanto a los requerimientos y aporte de información al SII con motivo de una fiscalización. En efecto, tal como lo señala la Circular N° 19 de fecha 1° de abril de 2011, bajo el amparo del derecho consagrado en el numeral 3 recién transcrito: “Asimismo, el contribuyente podrá solicitar al funcionario a cargo, información referente a su situación tributaria y si existe algún procedimiento en curso. Existiendo tal procedimiento, el contribuyente podrá solicitar información acerca de la etapa o estado en que éste se encuentra (iniciación, instrucción o conclusión), así como la identidad del funcionario o autoridad ante la cual éste se tramita. Ahora bien, el funcionario deberá entregar la información de la forma más rápida y expedita, siempre en la medida de lo posible, no alterando sus obligaciones laborales o profesionales<sup>170</sup>”.

Del mismo modo, y en aplicación del derecho consagrado en el numeral 6 del artículo 8 bis “los funcionarios no podrán exigir a los contribuyentes, la

---

<sup>170</sup> Circular N°19/2011, del Servicio de Impuestos Internos, disponible en <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2011/circu19.htm>> [ Consulta: 30 de Julio de 2014 ]



presentación de documentos o antecedentes que no correspondan al procedimiento que se esté desarrollando o que aquel ya hubiese acompañado en otra actuación frente al Servicio. Para acreditar esto último, el contribuyente deberá acompañar copia del acta de entrega con que fueron recibidos dichos documentos<sup>171</sup>". Además, la Circular respectiva hace explícito que no obstante la pertinencia de los documentos corresponde calificarla al SII, "en su caso, el contribuyente podrá impugnar la calificación a través del procedimiento jurisdiccional correspondiente<sup>172</sup>".

Así las cosas, es la propia ley tributaria la que establece un mecanismo que permitiría al contribuyente impugnar o cuestionar los requerimientos del SII en caso de que éstos sean sobreabundantes, impertinentes o se ejerzan de manera excesiva o con abusos. De este modo, podríamos afirmar con certeza que existe tutela jurisdiccional efectiva en relación a los derechos del contribuyente durante todo el *íter*, o todas las etapas necesarias para la aplicación de la sanción de inadmisibilidad probatoria.

---

<sup>171</sup> *Ibíd.*

<sup>172</sup> *Ibíd.*

## **CONCLUSIONES.**

La Ley N° 20.322 que fortalece y perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera, no sólo creó nuevos tribunales especializados e independientes para el conocimiento de las causas tributarias y aduaneras, sino que también trajo consigo el establecimiento de nuevas normas en cuanto a los procedimientos que reglan las reclamaciones objeto de dichas materias. En el presente trabajo hemos estudiado las características, alcance y efectos de una de las nuevas instituciones introducidas al procedimiento tributario: la sanción de inadmisibilidad probatoria del artículo 132 incisos 11° y 12° del código del ramo.

Como hemos visto, la institución que establecen los nuevos incisos 11° y 12° del referido artículo 132 permite declarar la inadmisibilidad para el juicio tributario, de todos aquellos antecedentes que no hubiesen sido acompañados en forma íntegra por el contribuyente, y que hayan sido solicitados específica y determinadamente por el Servicio de Impuestos Internos durante la etapa de fiscalización, en particular en el trámite de la Citación.

Los graves efectos que puede provocar la aplicación de esta sanción para el contribuyente, que puede ver limitada la posibilidad que se consideren como prueba ciertos antecedentes que acrediten sus defensas, obliga a una interpretación restringida de la sanción de inadmisibilidad probatoria. En efecto,

la inadmisibilidad que consagran los incisos 11° y 12° del artículo 132 del Código tributario es una sanción, y como tal es de derecho estricto y su procedencia debe evaluarse de manera rigurosa y precisa, sin que pueda extenderse su alcance a casos en que no se verifiquen todos y cada uno de los presupuestos que la ley establece para su procedencia. De este modo, el juez que deba aplicarla deberá tener en cuenta y examinar de manera exhaustiva la concurrencia de cada uno de los requisitos que la ley establece y que hemos analizado previamente.

Esa interpretación es la que han seguido de manera sostenida y permanente los nuevos tribunales tributarios y aduaneros cuando se les ha requerido su aplicación. Si bien la reforma que introdujo la sanción es relativamente nueva, los jueces han sido conscientes de las graves consecuencias que puede tener su aplicación para los intereses de los contribuyentes.

Así las cosas, teniendo en cuenta los efectos que genera la incorporación de una norma de esta naturaleza, los contribuyentes deberán poner particular atención y cuidado al enfrentar los procesos de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, puesto que las decisiones que se tomen en dicha etapa administrativa pueden llegar a tener severas consecuencias en los resultados de un posterior juicio tributario. En este sentido, una mala decisión sobre cuáles

antecedentes exhibir en un procedimiento de fiscalización ante el SII, o una exhibición inoportuna, puede tener como consecuencia que no se cuente con los medios probatorios suficientes para acreditar las defensas que se quieran hacer valer frente a la pretensión del Fisco en un posterior reclamo tributario.

## **REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.**

### **A. LIBROS Y ARTÍCULOS**

AGÜERO VARGAS, Francisco, y TORO BOSSAY, Luis Eduardo, *Límites a la potestad inspectora de la administración: El caso de la Fiscalía Nacional Económica*, disponible en [www.u-cursos.cl](http://www.u-cursos.cl)

ASTE MEJÍAS, Christian, *Curso de Código Tributario*, Editorial de Aste Ltda., Santiago, 2002.

CASARINO VITERBO, Mario, *Manual de Derecho Procesal. Derecho Procesal Civil, tomos II y III*. Sexta Edición Actualizada, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2005.

GARCÍA ESCOBAR, Jaime, *Tribunales Tributarios y Aduaneros. Inadmisibilidad probatoria, un tema polémico*. Revista del Abogado, Una publicación del Colegio de Abogados de Chile, N° 58, Santiago, Agosto, 2013.

MASS SANTIBÁÑEZ, Mauricio Paul, *Estudio de las modificaciones introducidas al D.L. N° 211 sobre Libre Competencia, en especial acerca del Tribunal de Defensa de la Libre Competencia*, Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, Santiago, 2011.

MASSONE PARODI, Pedro, *Tribunales y Procedimientos Tributarios*. Tercera Edición actualizada y ampliada. Editorial Abeledo Perrot, Legal Publishing. Santiago, 2010.

MASSONE PARODI, Pedro, *La Revisión Administrativa, I Parte*, disponible en Manual de Consultas Tributarias, N° 369, Editorial Legal Publishing, Santiago, Septiembre, 2008.

MASSONE PARODI, Pedro, *La Revisión Administrativa, II Parte*, disponible en Manual de Consultas Tributarias, N° 369, Editorial Legal Publishing, Santiago, Septiembre, 2008.

MATURANA MIQUEL, Cristián, *“Las Medidas Cautelares”*. Separata de Apuntes de Clases de la Cátedra de Derecho Procesal, Universidad de Chile, 2010.

MATURANA MIQUEL, Cristián. 2010. *“Los Incidentes”*. Separata de Apuntes de Clases de la Cátedra de Derecho Procesal, Universidad de Chile, 2010.

MATURANA MIQUEL, Cristián, *“Actuaciones judiciales, notificaciones, resoluciones y juicio ordinario”*. Separata de Apuntes de Clases de la Cátedra de Derecho Procesal, Universidad de Chile, 2009.

PAÚL DÍAZ, Álvaro, *La Prueba Anticipada en el Proceso Civil*, Fundación Fueyo. Fundación Fueyo, Editorial LexisNexis, Santiago 2006.

PÉREZ ABUNDIO, Rodrigo, *Manual de Código Tributario*, Octava Edición, revisada y actualizada, Editorial Abeledo Perrot, 2011.

QUEZADA MELÉNDEZ, José, *Medidas Prejudiciales y Precautorias*, Ediciones Digesto Ltda. Segunda Edición, Santiago, 1997.

RIOSECO ENRÍQUEZ, Emilio, *La prueba ante la Jurisprudencia, Derecho Civil y Procesal Civil, Tomo I y II*, Tercera Edición, Editorial Jurídica, Santiago, 1995.

RODRÍGUEZ PAPIC, Ignacio, *Procedimiento Civil, Juicio Ordinario de Mayor Cuantía, revisada y actualizada por el Profesor Cristián Maturana Miquel*. Séptima Edición. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, 2009.

ROMERO SEGUEL, Alejandro, *Curso de Derecho Procesal Civil. Tomo III*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2010.

SILVA MONTES, Rodrigo, *Manuel de Procedimiento Tributario y Aduanero*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2010.

UGALDE PRIETO, Rodrigo, *Prueba de las Obligaciones Tributarias en el Derecho Chileno*, Editorial Lexis Nexis, Santiago, 2004.

UGALDE PRIETO, Rodrigo; GARCÍA ESCOBAR, Jaime, y UGARTE SOTO, Alfredo, *Tribunales Tributarios y Aduaneros*, Tercera Edición Actualizada. Editorial Legal Publishing. Santiago, 2009.

VALDÉS PRIETO, Domingo. *Libre Competencia y Monopolio*. 1ª Edición. Ed. Jurídica de Chile, Santiago, 2005.

VIAL A, Jorge; *Reforma Procesal Civil: Una mirada desde el derecho norteamericano*, en "JUSTICIA CIVIL Y COMERCIAL: UNA REFORMA

PENDIENTE. Bases para el diseño de la Reforma Procesal Civil”, Fundación Libertad y Desarrollo, Pontificia Universidad Católica de Chile, Santiago, 2006.

ZAVALA ORTIZ, José Luis, *Manual de Derecho Tributario, 5° Edición Actualizada*, Editorial Lexis Nexis, Santiago, 2003.

## **B. NORMATIVA**

a) **Leyes.** disponibles en [www.leychile.cl](http://www.leychile.cl)

- Código de Procedimiento Civil Chileno, 1902.
- Código Tributario Chileno, 1974.
- Constitución Política de la República de Chile, 1980
- Ley N° 20.322, que fortalece y perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera, 2009.
- Historia de la Ley N° 20.322, que fortalece y perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera, 2009. Disponible en [www.leychile.cl](http://www.leychile.cl)
- Decreto Ley N° 211 de 1973.
- Proyecto de Ley de Nuevo Código Procesal Civil.
- Ley N° 2.977 de fecha 28 de enero de 1915.

b) **Circulares, reglamentos y otros.**

- Circulares Servicio de Impuestos Internos.  
<http://www3.sii.cl/normalInternet/>



- Oficio N° 26-2003, de fecha 21 de marzo de 2003, del Consejo General del Colegio de Abogados de Chile.
- Reporte Tributario N° 22: Reforma a la Justicia Tributaria, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, [ en línea ], Diciembre, 2011, disponible en:  
[http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com\\_content&view=article&id=410:novedades-en-materia-de-probatoria&catid=67:reporte-tributario-no22-diciembre-2011&Itemid=141](http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=410:novedades-en-materia-de-probatoria&catid=67:reporte-tributario-no22-diciembre-2011&Itemid=141)>
- DOMÍNGUEZ, Felipe. 2013. Restricciones a la presentación de pruebas en los nuevos procedimientos tributarios. [ en línea ] Diario Financiero Online. <[https://www.df.cl/restricciones-a-la-presentacion-de-pruebas-en-los-nuevos-procesos-tributarios/prontus\\_df/2013-05-20/181429.html](https://www.df.cl/restricciones-a-la-presentacion-de-pruebas-en-los-nuevos-procesos-tributarios/prontus_df/2013-05-20/181429.html)>  
 [ Consulta: 30 de Julio de 2014 ]

### **C. PUBLICACIONES DE JURISPRUDENCIA**

1. Buscador de fallos: LegalPublishing, disponible en <http://www.legalpublishing.cl/PortalLN/Homelp/Home.asp>
2. Jurisprudencia Judicial de los Tribunales Superiores de justicia, disponible en [www.poderjudicial.cl](http://www.poderjudicial.cl)
3. Jurisprudencia Judicial de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, disponible en [www.tta.cl](http://www.tta.cl)

#### 4. Jurisprudencia del Tribunal Constitucional

- Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad. Rol N° 2.279-2012-INA, disponible en [www.tribunalconstitucional.cl](http://www.tribunalconstitucional.cl)

Santiago, Junio de 2015.