



# **“LA INADMISIBILIDAD DOCUMENTARIA EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO CHILENO”**

## **Tomo I**

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE  
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumno: Claudio Araya Salgado  
Profesor Guía: Aída Gana Galarce**

**Santiago, diciembre 2016**

**Para mis hijos Nelly y Felipe, quienes han sido el faro de luz que ha guiado mi existencia.**

## **AGRADECIMIENTOS**

**“Para que la inteligencia de Aída y calidad de maestra superaran su belleza, es porque su inteligencia y calidad de maestra son un don selecto e imparables. Nadie más lo ha logrado”.**



## **RESUMEN EJECUTIVO**

Este trabajo busca determinar la existencia o no, de algún menoscabo al derecho a defensa de los contribuyentes en los procesos contenciosos tributarios contenidos en el Código Tributario, producto de la aplicación del inciso 11° del artículo 132 del Código señalado. Para estos efectos, en primer término, se estudiará la institución de la inadmisibilidad probatoria tributaria, iniciando con su marco teórico. Posteriormente, se examinará de manera lógica y sistemática la normativa vigente y aplicable en materia tributaria, enfrentada a la jurisprudencia emanada de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, para así, finalmente, establecer la existencia o no de la vulneración del derecho referido, y con ello, las normas del debido proceso.

This work searches to determine the existence or not, of any detriment to the taxpayer's right of defense in tax contentious proceedings content in the Tax Code, as a consequence of the application of article 132, subsection 11, of the aforementioned Code. For these purposes, in first place, it will be studied the tax evidentiary inadmissibility institution, beginning with its theoretical workframe. Afterwards, it will be examined in a logical and systematic way the applicable tax regulations in force, confronted to the jurisprudence issued by the Tax and Custom Courts, in order to, finally, establish the existence or not of an infringement of the referred right, and with that, the due process rules.

## TABLA DE CONTENIDOS

<b>INTRODUCCIÓN</b>	1
<b>CAPÍTULO I: CONSIDERACIONES PREVIAS Y GENERALES SOBRE LA INADMISIBILIDAD DOCUMENTARIA</b>	3
1.1 Concepto de inadmisibilidad documentaria	3
1.2 Trasfondo de la inadmisibilidad documentaria	4
1.2.1 Auditoría tributaria en sede judicial	4
1.2.2 El deber de colaboración del contribuyente con la administración	8
1.3 Algunas características de la inadmisibilidad documentaria	11
1.3.1 La inadmisibilidad documentaria es una sanción	11
1.3.2 La inadmisibilidad documentaria se encuentra regulada en una norma excepcional dentro del derecho procesal tributario	12
1.3.3 El artículo 132 inciso 11º y el artículo 60 bis del Código Tributario tienen la naturaleza de una norma reguladora de la prueba	17
<b>CAPÍTULO II: PROCEDENCIA, OPORTUNIDAD EN QUE SE DEBE ALEGAR LA INADMISIBILIDAD DOCUMENTARIA Y SU TRAMITACIÓN</b>	20
2.1 Procedencia de la Inadmisibilidad Documentaria	20
2.2 Oportunidad en que se debe alegar la Inadmisibilidad documentaria y su tramitación	21
2.2.1 Inadmisibilidad Documentaria planteada como incidente	22
2.2.2 Inadmisibilidad Documentaria planteada dentro de la contestación	24
<b>CAPÍTULO III: PROCEDIMIENTO PARA LA SOLICITUD, IMPUGNACIÓN, RESOLUCIÓN Y EFECTOS DE LA INADMISIBILIDAD DOCUMENTARIA</b>	27
3.1 Requisitos para solicitar la Inadmisibilidad Documentaria	27
3.1.1 Requisito general	27
3.1.2 Requisitos particulares	29
3.1.3 Requisitos de la Inadmisibilidad Documentaria General	33
3.2. Resolución de la solicitud de inadmisibilidad y sus efectos	58
3.2.1 Resolución de la solicitud	58
3.2.2 Efectos de la declaración de Inadmisibilidad Documentaria	58

## INTRODUCCIÓN

***"El Estado está al servicio de la persona y su finalidad es promover el bien común, para lo cual debe contribuir a crear las condiciones sociales que permitan a todos y a cada uno de los integrantes de la comunidad nacional su mayor realización espiritual y material posible, con pleno respeto a los derechos que esta constitución establece.***

***Es deber del Estado resguardar la seguridad nacional, dar protección a la población y a la familia, propender al fortalecimiento de ésta, promover la integración armónica de todos los sectores de la nación y asegurar el derecho de las personas a participar con igualdad de oportunidades".***

De la transcripción de los dos últimos incisos del artículo primero de nuestra Constitución Política, se puede colegir que uno de los principales deberes del Estado dice relación con proveer a sus ciudadanos el bienestar que permita su pleno desarrollo como personas que son. Sin embargo, el éxito de tal tarea se encuentra indisolublemente asociada con la necesidad de recabar los recursos necesarios para tales efectos, debiendo el Estado abocarse a la generación de fuentes permanentes de recursos, destacando entre ellas, aquellos por concepto de tributos, y, en especial, de los Impuestos.

No nos cabe duda que hablar sobre el tema "tributos", donde quiera que ello ocurra, generará diferentes reacciones entre quienes participan y es probable incluso que no sea bien visto el pago de los impuestos. De ahí entonces, que resulte esencial velar por el ejercicio del Poder Tributario enmarcado dentro del conjunto de principios que orientan la actualización de dicha normativa, con el fin de encontrar el justo equilibrio entre el interés del Estado y el del particular.

Ciertamente, un aspecto relevante para abordar, dice relación con la efectiva tutela jurisdiccional de los derechos que eventualmente puedan ser afectados en estas materias. Sobre ello se ha desarrollado una intensa labor legislativa, pretendiendo asegurar el acceso a una efectiva tutela jurisdiccional. Así, en el año 2009, se publicó la Ley N°20.322 que Fortalece

y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera, que al decir de algunos, cumplía con un ansiado anhelo de contar con Tribunales Tributarios de naturaleza autónoma e independiente que aseguraren el respeto a las normas sobre *Debido Proceso*.

Entendiendo que el análisis integral de esa reforma, excedería con creces el alcance de este trabajo, por lo extenso del tema y su complejidad, optamos por abocarnos al examen de una particular institución procesal desconocida hasta esa fecha en el Derecho Tributario chileno, específicamente en los procesos contenciosos contenidos en el Código del ramo, cual es, la institución de la *Inadmisibilidad Documentaria Tributaria*, a que se refiere el inciso 11° del artículo 132 de ese cuerpo legal, que fue modificada mediante la Ley N°20.752 del 2014 y complementada con las modificaciones al Código Tributario, contenidas en la Ley N°20.780 de 2014 y Ley N°20.899 de 2016.

La razón de esta opción radica esencialmente en constituir una limitación al ejercicio del derecho a defensa del contribuyente, que eventualmente podría implicar la vulneración de este derecho, y como consecuencia de ello, las normas del debido proceso.

Expuesto lo anterior, la hipótesis que se defenderá en este trabajo dice relación con que, las dudas y dificultades que puedan surgir en la materialización del inciso 11 del artículo 132, pueden encontrar respuesta en una interpretación sistemática, exhaustiva y lógica del conjunto de normas que rigen el derecho tributario y el derecho público, manteniendo siempre pleno respeto a los derechos de los contribuyentes, tarea en la cual adquiere relevancia lo que obren los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Para ello, el presente trabajo analizará el concepto de inadmisibilidad probatoria contenido en la norma invocada, para luego estudiar su trasfondo y sus características. Seguidamente se examinará su procedencia, oportunidad y tramitación, incorporando dentro de ello, las reformas realizadas a propósito de contribuyentes que lleven su contabilidad mediante sistemas tecnológicos.

Todo ello, con el propósito de entender la institución, vinculándola con la aplicación que de ella se ha realizado por los Tribunales Tributarios y Aduaneros, esto es, con la materialización de ella por los intervinientes en el proceso contencioso tributario y los términos en los cuales los Tribunales Tributarios y Aduaneros la han aceptado.

## CAPÍTULO I

### CONSIDERACIONES PREVIAS Y GENERALES SOBRE LA INADMISIBILIDAD DOCUMENTARIA.

#### **1.1.) Concepto de inadmisibilidad documentaria.**

Podemos decir que la Inadmisibilidad Documentaria de que habla el artículo 132 inciso undécimo del Código Tributario, es una sanción que sufre el contribuyente cuando el Servicio por medio de la Citación del artículo 63 inciso 2°, le solicita determinada y específicamente, antecedentes que tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas, y que aquel no obstante disponer de ellos, no los acompañe en forma íntegra dentro del plazo de un mes, además de su eventual prórroga, y no logre probar causas que no le hayan sido imputables, sanción que se traduce en que tales antecedentes no serán admisibles en la ulterior reclamación tributaria.

Por su parte, la nueva Inadmisibilidad Documentaria del artículo 60 bis es una sanción que sufre el contribuyente que ha sustituido sus libros de contabilidad y registros auxiliares por sistemas tecnológicos, conforme a los inicios 4 o final del artículo 17, cuando el Servicio, previa notificación especificando el periodo en el que se llevarán a cabo exámenes, le requiere los perfiles de acceso o privilegios necesarios para acceder o conectarse al sistema tecnológico, y el contribuyente, autorizado u obligado a llevar este tipo de contabilidad, según corresponda, entrase o de cualquier forma interfiera en el proceso de fiscalización, y el Servicio mediante resolución fundada y con el mérito de los antecedentes que obren en su poder, declare que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización, y el contribuyente no logre probar la existencia de impedimentos que no le hayan sido imputables, sanción que se traduce en que tales antecedentes no serán admisibles en la ulterior reclamación tributaria<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> En términos generales entonces la Inadmisibilidad Documentaria admite dos modalidades, pues su regulación da cuenta de una de carácter común y otra especial. En ambos casos constituye una sanción que sufre el contribuyente cuando: a) el Servicio, por medio de Citación del artículo 63 inciso 2° del Código Tributario, le solicita determinada y específicamente antecedentes, que tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas, y no obstante disponer de ellos, no los acompaña en forma íntegra dentro del plazo de un mes o b) tratándose de la sustitución de libros de contabilidad y registros auxiliares por sistemas tecnológicos, cuando mediante una notificación se le requieren los perfiles de acceso o privilegios necesarios para acceder o conectarse a ellos, y el contribuyente entraba o de cualquier forma interfiere en la fiscalización, y seguidamente el Servicio dicta una resolución fundada

En ambas Inadmisibilidades Documentarias el contribuyente podrá probar causas de inimputabilidad. Además, el Servicio de Impuestos Internos deberá alegarla, el contribuyente acompañar los antecedentes al proceso, y el juez tributario la debe declarar en la sentencia definitiva.

Michele Taruffo considera necesario tomar en consideración el aspecto más importante en la regulación jurídica de la prueba, que incide en la relativa selección preliminar: el referido a las reglas jurídicas de admisibilidad de las pruebas. Estas normas –agrega– se refieren a la prueba desde la perspectiva de su admisión, en la medida en que establecen criterios jurídicos de selección de las pruebas en vista de su posible incorporación al proceso. Esas reglas entran en juego una vez que se ha formulado el juicio de relevancia y se aplican, por tanto, únicamente a pruebas lógicamente relevantes, dado que no tiene sentido preguntarse si es jurídicamente admisible una prueba que en cualquier caso no resultaría útil para la determinación de los hechos. Y agrega: “Independientemente de la forma específica en la que están formuladas, esas normas son, en realidad, *reglas de admisibilidad*, dado que su función específica es la de excluir o precluir la admisión de pruebas que podrían ser admitidas, dado que son relevantes”.<sup>2</sup>

## **1.2.) Trasfondo de la Inadmisibilidad Documentaria.**

Analizaremos al efecto, la problemática que el Tribunal Tributario y Aduanero realice, en sede judicial, una auditoría tributaria, y, en segundo lugar, el deber de colaborar que pesa sobre el contribuyente.

### **1.2.1.) Auditoría tributaria en sede judicial.**

No han sido pocas las ocasiones en que el Servicio de Impuestos Internos ha alegado en sede judicial que los Tribunales Tributarios y Aduaneros no son competentes para revisar documentación que no fue aportada por el contribuyente en sede administrativa. Tal alegación merece ser analizada, por cuanto tras de ella, de ser acogida tal tesis, podría existir una especie de *inadmisibilidad probatoria genérica* no contemplada legalmente.

---

que declara que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización, y, en ambas situaciones, el contribuyente no logre probar causas que no le hayan sido imputables, sanción que consiste en que tales antecedentes no serán admisibles en la ulterior reclamación tributaria.

<sup>2</sup> Taruffo, Michele. La Prueba de los Hechos, Editorial Trotta, Cuarta edición: 2011, Páginas 373 y 374.

En efecto, el Servicio de Impuestos Internos ha planteado que el juez tributario debe ajustarse al principio de legalidad del artículo 6° de la Constitución Política de la República, y por ende en un juicio de reclamación no está facultado a conocer antecedentes que el Servicio no conoció al liquidar el impuesto, lo que implicaría una segunda oportunidad, ya en sede judicial, para realizar una auditoría. En contraposición a ello, se ha resuelto que de aceptar la tesis del Servicio, en cuanto a que el Tribunal no podría conocer de aspectos de fondo de una reclamación, que fueren más allá de la simple revisión de la legalidad del acto reclamado, implicaría, sin lugar a dudas, restringir la competencia que la Ley N°20.322, Orgánica de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, le ha conferido a estos Tribunales, en circunstancias que la misma ley no lo ha hecho.<sup>3</sup>

Existiendo jurisprudencia en uno y otro sentido, consideramos que si bien es efectivo que, en virtud del artículo 6° de la Constitución Política de la República, el tribunal no tiene facultades para realizar una auditoría tributaria contable, en los términos de una labor netamente administrativa de fiscalización, la que por claro mandato legal sólo le compete al Servicio de Impuestos Internos; ello no impide que el tribunal frente a las pruebas que se le presenten, realice una ponderación de todos y cada uno de los elementos de convicción aportados al proceso, mediante una operación intelectual destinada a establecer la verdad de los enunciados fácticos planteados por las partes, que incidirá necesariamente en el sentido de la sentencia, situación esta última, que le da amplias facultades y prerrogativas escritas en la ley.

---

<sup>3</sup> Tribunal Tributario y Aduanero de Rancagua. Fallo de 01 de abril de 2014. Causa RUC 13-9-0000295-K, RIT GR-19-00006-2013. En el considerando sexto, párrafo cuarto, señala que de aceptar la tesis del Servicio, implicaría, restringir la competencia que la ley le ha conferido a los Tribunal Tributario y Aduanero, los cuales no podrían conocer de asuntos ni recibir prueba sobre aspectos de fondo de las reclamaciones, a pesar de que dichos aspectos pudiesen constituir la base de un reclamo y consiguientemente con ello hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos a la luz de las presentaciones del juicio. Y agrega que implicaría establecer requisitos adicionales para deducir un reclamo y para establecer los hechos que pudiesen ser materia de prueba; en que ya no se debiera atender solo, a aquellos que se contemplan en la Ley N°20.322 y en los artículos 123 y siguientes del Código Tributario; o a aquellos hechos materia de prueba, que sean sustanciales, pertinentes y controvertidos, sino que además, se debería tratar de reclamos y hechos que digan relación únicamente con la verificación del cumplimiento de las formalidades legales relativas a la emisión del acto impugnado. Es decir, de este modo, se excluiría a priori, la posibilidad de que el juez pueda conocer aspectos de fondo del acto reclamado, a pesar de que en un caso particular y el mérito del mismo, ello sea procedente o bien de acuerdo al mérito del proceso existan hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos; lo que sin duda alguna, limita la competencia del Tribunal sin que exista norma expresa en tal sentido, e implica una infracción a las normas y principios consagrados en la Ley N° 20.322 y a las normas constitucionales que regulan la actividad jurisdiccional.

Así, la ponderación que realiza el Tribunal de los elementos de prueba que aporta la reclamante, tanto los conocidos como también los desconocidos por la Administración, no constituye una nueva auditoría, sino que simplemente, *el cumplimiento del deber legal de valorar la prueba* a que está llamado el Tribunal, lo que importa hacerse cargo de toda la prueba rendida, para posteriormente expresar en su sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asignó valor o las desestimó. En otras palabras, se trata de dirimir el asunto controvertido, en uso y ejercicio de una labor eminentemente jurisdiccional y no administrativa.

En esa línea, el **Tribunal Tributario y Aduanero de Antofagasta** ha considerado que la actuación del juez tributario al examinar los antecedentes acompañados a la reclamación de la liquidación, no conlleva la realización de una nueva auditoría tributaria, –ya no en sede administrativa sino judicial–, lo que en opinión del ente fiscalizador sería improcedente, al no formar parte de los negocios o asuntos que la ley ha puesto dentro de la esfera de competencia de este Tribunal.<sup>4</sup> En tal sentido, rechaza la excepción de incompetencia del Tribunal planteada por el Servicio de Impuestos Internos, y aclara que lo realizado por el Juez, no es una nueva auditoría tributaria, sino que, frente a la prueba que se le presenta, simplemente efectúa una ponderación de todos y cada uno de los elementos de convicción aportados al proceso –valoración individual y colectiva–, mediante una operación intelectual destinada a establecer la verdad de los enunciados fácticos planteados por las partes, que incidirá necesariamente en el sentido de la sentencia. En este orden de ideas, la ponderación que realiza el Tribunal de los elementos de prueba que aporta la reclamante, tanto los conocidos como también los desconocidos por la Administración, no constituye una nueva auditoría, sino que simplemente, el cumplimiento del deber legal de valorar la prueba a que está llamado el Tribunal, lo que importa hacerse cargo de toda la prueba rendida, para posteriormente expresar en su sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asignó valor o las desestimó.<sup>5 6</sup>

---

<sup>4</sup> Fallo de 13 de junio de 2013, considerando undécimo, Causa RUC 13-9-0000205-4 RIT, GR-03-00004-2013.

<sup>5</sup> Mismo considerando.

<sup>6</sup> En el considerando duodécimo de igual sentencia, agrega que el artículo 115 del Código Tributario, dispone que “El Tribunal Tributario y Aduanero conocerá en primera o única instancia, según proceda, de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes...”. Por su parte el artículo 124 del mismo cuerpo legal, en lo pertinente, señala “Toda persona podrá reclamar de la totalidad o de algunas de las partidas

Sobre el particular, la **Ilustrísima Corte de Apelaciones de Antofagasta**,<sup>7</sup> ha resuelto que no es posible dar cabida a las alegaciones planteadas por el Servicio de Impuestos Internos en orden a que el proceso general de reclamaciones constituiría más bien un mecanismo instaurado para velar por la legalidad del procedimiento administrativo, desde que ello no se condice con los principios, objetivos y propósitos que el legislador tuvo en vista al momento de dictar la Ley 20.322, y no se condice con el resto del ordenamiento jurídico, en cuanto a que cuando el legislador lo ha querido, expresamente consagra un recurso de legalidad en los

---

o elemento de una liquidación, giro, pago o resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, siempre que invoque interés actual comprometido.” El considerando Décimo tercero dice: “Que, de las normas antes transcritas, es posible concluir que el Tribunal Tributario y Aduanero es competente para conocer reclamaciones deducidas por los contribuyentes en contra de resoluciones que inciden en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, como es el caso de la resolución que rechaza la solicitud de devolución de impuestos contenida en la declaración de Impuesto a la Renta del año tributario 2012 presentada por la reclamante de autos; disponiendo en su mérito lo pertinente, incluso pudiendo ordenar la devolución y pago de las sumas solucionadas indebidamente o en exceso a título de impuestos, reajustes, intereses, sanciones, costas u otros gravámenes, como lo previene el artículo 124 del Código Tributario, modificado por la Ley 20.322.

Para responder a tales requerimientos, este Tribunal Tributario y Aduanero cuenta con personal idóneo, y las normas en comento, expresamente le otorgan dicha competencia. Sostener lo contrario significaría limitar las facultades de este Tribunal especial, únicamente a un examen de legalidad de la actuación administrativa previa, lo que se aparta de la intención del legislador, más aún cuando no lo ha señalado expresamente en circunstancias que, con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322, conocía de las reclamaciones planteadas sobre estas solicitudes el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, en calidad de Juez Tributario, sin que el órgano fiscalizador haya sostenido que su competencia era una intromisión a sus facultades fiscalizadoras, como lo ha pretendido en el caso sub lite.

Refuerza la conclusión anterior, la libertad probatoria que detentan las partes en el procedimiento general de reclamaciones, consagrado expresamente en el artículo 132 del Código Tributario, con la única limitación, en el caso del inciso 11° del mismo cuerpo legal, al disponer que “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 éste último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo.”.

<sup>7</sup> Fallo de 12 de marzo de 2013, Rol Corte 17-202.

términos alegados por el Servicio, como es el caso del artículo 19 de la Ley N°18.410, artículo 151 de la Ley N° 18.695, artículo 137 del Código de Aguas, entre otras.<sup>8 9</sup>

A su vez, su **Excelencia, la Corte Suprema**, con ocasión de la interposición de un Recurso de Casación en el Fondo, resolvió que la cuestión planteada por el recurso de casación se vincula con la actividad del tribunal al momento de resolver una reclamación tributaria, en contraposición a las facultades de fiscalización atribuidas por la ley al Servicio de Impuestos Internos. En este sentido, es pertinente dejar en claro que las facultades que a la reclamada se reconocen en las disposiciones citadas no han sido desconocidas ni restringidas por los sentenciadores, tanto es así que nada se dice al respecto en el libelo. Lo que se censura, de contrario, es una pretendida extralimitación de los juzgadores al valorar ciertos medios de prueba no aportados en la etapa administrativa, deviniendo de una actividad jurisdiccional a una fiscalizadora, de manera que lo transgredido, en su caso, habrían sido las normas que establecen los márgenes de competencia de los tribunales. Sin embargo, lo cierto es que no se ha denunciado ni explicado el quebrantamiento de las normas de competencia sino que se ha reclamado de la vulneración de preceptos que resultan inocuos a los fines perseguidos, de suerte tal que no queda sino desestimar esta sección del recurso de casación en el fondo.<sup>10</sup>

### **1.2.2.) El deber de colaboración del contribuyente con la Administración.**

Como basamento de la Inadmisibilidad Documentaria, es mejor hablar del deber general de colaboración que pesa sobre todo contribuyente para con la Administración impositiva, en el marco de su función fiscalizadora.

En lo que nos atañe en este trabajo, ello se traduce en que al ser citado por el Servicio para que dentro del plazo de un mes presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior; el contribuyente debe cooperar y ayudar efectivamente a la Administración

---

<sup>8</sup> Y agrega el mismo alto tribunal: “Sostener lo contrario, además importaría atentar contra la lógica de crear Tribunales especializados con la especialidad e idoneidad de sus integrantes, la libertad probatoria que se reconoce, la especialización de las Cortes de Apelaciones, y por sobre todo, atentaría contra los principios del debido proceso constitucional, todas razones por la que se desestimará esta alegación.” En el mismo sentido la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Antofagasta, fallo de 7 de agosto de 2012, causa Rol Corte 4-2012, y fallo de 24 de agosto de 2012, causa Rol Corte 5-2012.

<sup>9</sup> Y en fallo reciente, en igual sentido, Ilustrísima Corte de Apelaciones de Antofagasta, de 22 de julio de 2016, causa Rol Corte 7-2016 (TTA).

<sup>10</sup> Fallo de fecha 25 de mayo de 2015, considerando 3°, Rol N° 21.826-14.

Impositiva y dar cumplimiento con las exigencias contenidas en la referida citación, so sanción adjetiva ulterior, en caso contrario.

Este deber para con el Estado es la contrapartida al derecho y prerrogativas que le asiste al Servicio de Impuestos Internos, para –con el objeto de verificar la exactitud de las declaraciones u obtener información– examinar los inventarios, balances, libros de contabilidad, documentos del contribuyente y hojas sueltas o sistemas tecnológicos que se hayan autorizado o exigido, en conformidad a los incisos cuarto y final del artículo 17<sup>11</sup>, en todo lo que se relacione con los elementos que deban servir de base para la determinación del impuesto o con otros puntos que figuren o debieran figurar en la declaración.

Es así como, el **Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo**, tratando el incidente de exclusión de pruebas por aplicación de la sanción dispuesta en el inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario, en el considerando séptimo indica que esta institución, busca castigar al litigante que, habiendo tenido la posibilidad de esclarecer su situación tributaria en la instancia administrativa de la determinación de la deuda tributaria, específicamente en el curso del trámite de la citación del artículo 63 del Código del ramo, aportando los antecedentes que le fueron requeridos al efecto, no los descubre, no coopera, no entrega el antecedente y luego pretende hacerlo valer en el juicio. La consecuencia es una sanción procesal de extrema gravedad, la que consiste en que no serán admisibles en el juicio aquellos antecedentes, los que pueden ser determinantes para tener por establecida la pretensión del reclamante que, de esta forma, se verá impedido de probar su derecho. Esta gravedad en la sanción obliga a ser muy rigurosos en cuanto al cumplimiento de los requisitos legales para que opere.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> La ley 20.780 Publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014, entre otras materias, modificó el artículo 17 del Código Tributario estableciendo a propósito de la sustitución de libros, una facultad para que el Servicio de Impuestos Internos pueda autorizar u obligar a que tanto los libros de contabilidad como los adicionales o auxiliares que sean llevados en soporte papel, sean reemplazados por el contribuyente por el empleo de medios tecnológicos que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus operaciones, y que sobre la base de las anotaciones en ellos registradas permitan establecer en forma precisa el accertamiento de los impuestos correspondientes. Tales medios reemplazarán para todos los efectos tributarios a los libros que el contribuyente deba mantener de acuerdo a la ley, y a los libros adicionales o auxiliares que el Servicio haya establecido.

<sup>12</sup> Fallo de 11 de diciembre de 2012, RUC N°: 12-9-0000116-7, RIT: GR-06-00015-2012. En el mismo sentido, el mismo Tribunal Tributario y Aduanero, sentencia de 15 de mayo de 2012 (igual considerando), RUC N°: 11-9-00000235-3, RIT: GR-06-000022-2011, y sentencia de 30 de marzo de 2015, (considerando sexto), RUC N°: 14-9-0001902-6, RIT: GR-06-00045-2014.

En tal sentido, el **Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Atacama**, no avizora que haya habido un impedimento por parte de la administración tributaria que le haya obstruido la posibilidad de cumplir con su deber, siendo absolutamente imputable tal situación a la reclamante. Por lo anterior, el incidente será acogido, declarando como inadmisibles los documentos acompañados y detallados en su solicitud por el Servicio de Impuestos Internos.<sup>13</sup>

Sobre el particular, la **Corte de Apelaciones de Santiago** consideró que habiéndose establecido previamente la validez de la citación, a la cual el contribuyente no compareció, resulta necesario analizar la procedencia de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 132 inciso 11° del Código Tributario. Dicha norma contempla una sanción para el contribuyente que, habiendo sido debidamente citado –cuyo es el caso– no comparece o no aporta la documentación solicitada en este acto. Y agrega que de la lectura de las páginas 4 y 5 de la liquidación practicada al contribuyente, se desprende que ésta contiene el requerimiento de múltiples antecedentes que debieron haber sido aportados en la etapa de fiscalización, destinados a acreditar las cuentas de costos, gastos y pérdidas informadas en las declaraciones de impuestos de los años Tributarios 2009, 2010 y 2011.

Pues bien, la totalidad de los documentos con los cuales el contribuyente ha pretendido acreditar las partidas impugnadas de sus declaraciones de renta para los años tributarios en cuestión, se encuentran expresamente mencionados entre aquellos requeridos en la citación, razón por la cual se cumple la hipótesis contenida en la norma citada, encontrándose el Tribunal a quo vedado para entrar al análisis de la prueba rendida a fin de acreditar la efectividad de las partidas. En consecuencia, procede acoger la excepción de inadmisibilidad probatoria deducida por el Servicio de Impuestos Internos, razón por la cual se omite análisis de la prueba de fondo presentada por el contribuyente tanto en primera como en segunda instancia.<sup>14</sup>

De manera que el deber de colaboración del contribuyente para con la Administración impositiva, se desatiende e incumple cuando –en la conducta u omisión que nos interesa–,

---

<sup>13</sup> Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Atacama, Sentencia de 02 de diciembre de 2011, considerando décimo, RIT GR-04-00001-2011, RUC 11-9-0000062-8. Confirmada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Copiapó, Rol N° 470-2011. Esta causa dio origen al requerimiento del Tribunal Constitucional, Rol 2.279-12-INA, el que mediante sentencia de 31 de enero de 2013, fue rechazado, con costas.

<sup>14</sup> Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, Fallo de 16 de septiembre de 2015, Rol Corte Trib. y Ad. N°122-2015. Contra este fallo, se dedujo recurso de casación forma y fondo, Rol Corte Suprema 26904-2015, encontrándose en a esta fecha en Acuerdo, pendiente aún la dictación del fallo.

teniendo la oportunidad de esclarecer su situación tributaria en la fase administrativa de citación, aportando los antecedentes que le fueren requeridos al efecto, no los descubre, no coopera o no los entrega. Y la sanción –durísima– por incumplir con dicho deber, se traduce en estar impedido de acompañar los antecedentes correspondientes y hacerlos valer en el juicio ulterior ante el Tribunal Tributario y Aduanero respectivo.

Con todo, la exigencia a que están llamados los contribuyentes, se debe desarrollar dentro de un marco estricto y con pleno cumplimiento a los derechos que le asisten, dentro de nuestro ordenamiento jurídico. Es así como por ejemplo el artículo 8° bis del Código Tributario, sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución y las leyes, establece que constituyen derechos de los contribuyentes, entre otros, los siguientes:

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

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

En el primer caso, el deber de colaborar del contribuyente, encuentra su límite lógico en el hecho que los antecedentes requeridos ya se encuentren en poder de la autoridad pública, toda vez que aportarlos de nuevo, en nada contribuye a la más pronta y justa resolución de la cuestión en análisis.

### **1.3.) Algunas características de la Inadmisibilidad Documentaria.**

Podemos señalar estas características: 1°) Es una sanción. 2°) Se encuentra regulada en una norma excepcional dentro del derecho procesal tributario. 3°) El artículo 132 inciso 11° constituye una norma reguladora de la prueba. 4°) Opera siempre y cuando se cumplan determinados y exigentes requisitos. 5°) Sin perjuicio de ello, la ley le da al contribuyente el derecho de probar que no acompañó los antecedentes por causas que no le son imputable.

A continuación desarrollaremos los tres primeros puntos, atento que los numerales 4 y 5 lo serán en el capítulo III.

#### **1.3.1.) La Inadmisibilidad Documentaria es una sanción.**

El contribuyente pierde su derecho de acompañar los antecedentes en el procedimiento de reclamación posterior. Refiriéndose a la inadmisibilidad probatoria, Taruffo dice –según ya vimos<sup>15</sup>– que tales normas son reglas de admisibilidad, dado que su función específica es la de excluir o precluir la admisión de pruebas que podrían ser admitidas, dado que son relevantes.

**1.3.2.) La Inadmisibilidad Documentaria se encuentra regulada en una norma excepcional dentro del derecho procesal tributario.**

a) El derecho a la defensa.

La Constitución Política de la República asegura en su artículo 19, N° 3°, inciso 1°, la igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos.

Y la primera parte del inciso 2° de dicho numeral y artículo, prescribe que toda persona tiene derecho a defensa jurídica en la forma que la ley señale y ninguna autoridad o individuo podrá impedir, restringir o perturbar la debida intervención del letrado si hubiere sido requerida.

Al tratar el Derecho constitucional de la prueba, Rodrigo Rivera Morales<sup>16</sup>, señala que en casi todas las constituciones contemporáneas, se consagran la tutela efectiva y/o el debido proceso, incluyendo en ello el derecho de defensa (vid. a título de ejemplo, art. 24 CE, art. 29 C. Colombia; art. 19, numeral 3 C. Chile; art. 18 C. Argentina y art. LV C. Brasil). Y recuerda en esto, compartiendo el criterio de LORCA NAVARRETE al que cita, que el proceso no es un mero instrumento jurisdiccional atemporal, acrítico y mecanicista, si no, ante todo, un sistema de garantías que posibilita la tutela judicial efectiva.

Aparentemente, como instrumental del genérico derecho a la defensa aflora el derecho de las partes a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa. En realidad se trata de un derecho fundamental, el derecho a probar, “*Así en cualquier tipo de proceso las partes ostentan el derecho a proponer los medios de prueba que consideren convenientes para*

---

<sup>15</sup> Ver nota 2 de esta tesis.

<sup>16</sup> Rivera Morales, Rodrigo. La prueba: un análisis racional y práctico. Marcial Pons, Madrid, año 2011, página 159.

acreditar los hechos que fundamenten sus pretensiones de demanda/acusación o de contestación/resistencia”.<sup>17 18</sup>

b) Límites o alcances al derecho de defensa.

Rodrigo Rivera Morales advierte que el derecho a la defensa no es un derecho absoluto, se trata de un derecho de configuración legal, en el sentido que puede ser regulado mediante ley el ejercicio de su contenido, sin afectar su núcleo, de manera que su alcance en el ámbito del ejercicio procesal está sometido al principio de legalidad, pero debido a que se trata de un derecho fundamental constitucionalizado, su interpretación debe ser amplia y flexible en orden a favorecer su máxima vigencia.<sup>19</sup>

En cuanto al problema de la admisión de las pruebas, Taruffo considera válido el principio según el que, cualquier prueba relevante debe ser admitida, excepto que una norma jurídica específica la excluya o subordine su admisión a presupuestos o condiciones particulares. Este principio tiene, en efecto, un fundamento racional que trasciende los límites y las peculiaridades de cada ordenamiento: responde a la exigencia fundamental de maximización de las posibilidades de determinación racional y aceptable de los hechos, evitando al tiempo que se lleve a cabo actividades procesales inútiles.<sup>20</sup>

---

<sup>17</sup> Ídem nota anterior, citando a J GARBERÍ LLOBREGAT.

<sup>18</sup> Para Rodrigo Rivera Morales, misma obra, páginas 160 y siguientes, del derecho fundamental de prueba se desprenden el derecho a las siguientes actividades procesales: El derecho a utilizar los medios de prueba, Derecho a la admisibilidad de los medios de prueba, Derecho a practicar los medios de prueba admitidos, etcétera.

<sup>19</sup> Ídem nota anterior, citando a J. PICÓ I JUNOY.

<sup>20</sup> Taruffo, Michele. La Prueba de los Hechos, Editorial Trotta, Cuarta edición: 2011, Páginas 377 y 378. En este mismo texto, página 374, se lee: “La situación está descrita de un modo clarísimo por la ya mencionada Rule 402 de las *Federal Rules* norteamericanas, en la que se dice, precisamente, que «all relevant evidence is admissible, except otherwise provided... » en referencia a normas de distintos tipos que excluyen la prueba. Incluso allí donde la situación no es tan evidente, como a menudo sucede en los ordenamientos de *civil law*, el rechazo de la tesis que afirma la taxatividad del catálogo legal de las pruebas conduce a un resultado equivalente: si cualquier prueba es admisible si es relevante, las normas que versan sobre la admisibilidad de las pruebas son necesariamente reglas de exclusión.

La formulación literal de estas normas es más explícita en este sentido allí donde su función de exclusión está claramente reconocida, como en los ordenamientos de *common law*, pero esa función es evidente, también, en los sistemas de *civil law*, incluso si a veces resulta solo indirectamente de la dicción literal de las normas”.

El mismo tratadista tiene en cuenta que no siempre se trata de la exclusión total o radical de una prueba; más a menudo se trata, en cambio, de admitirla en ciertas circunstancias y de excluirla en otras, de restringir o ampliar sus presupuestos de admisibilidad o de introducir derogaciones más o menos amplias a la regla de exclusión.<sup>21</sup>

En nuestro ordenamiento jurídico impositivo, concretamente en el artículo 132 del Código del Ramo, se establece que la prueba será apreciada por el Juez Tributario y Aduanero de conformidad con las reglas de la sana crítica, y que dentro del término probatorio de veinte días, se deberá rendir toda la prueba. Este artículo menciona expresamente como medios probatorios, la prueba testimonial, la petición de oficios, informes de peritos, y en forma indirecta la absolución de posiciones; y prescribe como regla general que se admitirá, además, cualquier otro medio probatorio apto para producir fe. No obstante lo anterior, se encarga de señalar ciertas limitaciones y alcances, o casos de inadmisibilidad probatoria, como por ejemplo el número de testigos hasta un máximo de cuatro por punto de prueba; el Director, los Subdirectores y los Directores Regionales no tienen la facultad de absolver posiciones en representación del Servicio; la acreditación de los actos o contratos solemnes solo por medio de la solemnidad prevista por la ley; la ponderación preferentemente de la contabilidad, en aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, y la inadmisibilidad documentaria.

En los juicios aduaneros, por otro lado –de competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros–, y según lo prescribe el inciso 6° del artículo 128 de la Ordenanza Aduanera, no podrán probarse por testigos los elementos que sirven de base para la determinación de la obligación tributaria y aduanera.<sup>22</sup>

En cuanto a la Inadmisibilidad Documentaria regulada en el artículo 132 inciso undécimo del Código Tributario, el Tribunal Constitucional ha rechazado las acciones por inconstitucionalidad de la norma en estudio. Es así como, conforme el considerando tercero de una sentencia dictada por dicho organismo, declaró que la norma del inciso undécimo del artículo 132 del Código Tributario (que es, en rigor, la que tiene aplicabilidad decisoria en la resolución de la cuestión planteada) no merece reproche de irracionalidad a propósito de

---

<sup>21</sup> Ídem nota anterior, páginas 374 y 375.

<sup>22</sup> Y ello significa no poder probar por testigos nada menos que los tres pilares básicos en materia aduanera, esto es, el origen, la valoración y la clasificación de la mercancía.

excluir, en la fase jurisdiccional del procedimiento, la exhibición de prueba documental que debió diligentemente presentarse en la etapa de fiscalización tributaria, pues con ello no hace más que propender a la necesaria consistencia entre ambos momentos del proceso de liquidación y reclamación de impuestos, a la par que impedir que su exigibilidad prescriba por la vía de la posposición deliberada en el acompañamiento de los documentos fundantes.<sup>23</sup>

c) Jurisprudencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

El **Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Atacama**, estima que desde el momento en que a través de la aplicación de la norma en comento se busca la imposición de una sanción procesal que evidentemente *limita la libertad probatoria* de la parte reclamante, nos encontramos frente a una excepción en nuestro ordenamiento, por lo que necesariamente ésta debe ser interpretada y aplicada de manera estricta y restrictiva, ya que su incorrecta aplicación vulneraría el principio de la supremacía constitucional al quebrantar la garantía del debido proceso.<sup>24</sup>

La **Ilustrísima Corte de Apelaciones de Concepción**, considera que la inadmisibilidad probatoria al ser una excepción y a la vez una sanción, deber ser interpretada restrictivamente. Expresa que no debe olvidarse que la regla general es la libertad probatoria.<sup>25</sup>

Sobre el particular, el **Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de los Ríos** ha señalado que la norma en cuestión constituye uno de los escasos ejemplos, en nuestro derecho, y ciertamente el único en materia tributaria, en que se establece una *regla de exclusión de prueba*.

Como es sabido, en nuestro derecho se requiere que las sentencias justifiquen racionalmente la motivación fáctica de sus decisiones, motivación que puede ser luego

---

<sup>23</sup> Tribunal Constitucional, sentencia 31 de enero de 2013, Rol N° 2.279-12- INA, sobre acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentada por Mónica Pérez Obreque Comercial Farmacéutica y Perfumería E.I.R.L. respecto del artículo 132, incisos undécimo y duodécimo, en relación a los artículos 63, inciso segundo y 64 del Código Tributario, en los autos sobre reclamación tributaria, caratulados "Mónica Pérez Obreque E.I.R.L. con Servicio de Impuestos Internos", de que conocía a esa sazón la Corte de Apelaciones de Copiapó, bajo el Rol N° 470-2011.

<sup>24</sup> El Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Atacama, sentencia de 12 de junio de 2013, considerando décimo, RUC N° 12-9-0000505-7, RIT GR-04-00011-2012.

<sup>25</sup> Ilustrísima Corte de Apelaciones de Concepción, sentencia de 26 de junio de 2015, considerando cuarto, Rol Corte 49-2014 Tributaria y Aduanera. Corte Suprema recurso de casación fondo Rol 10361 – 2015.

controlada mediante la impugnación. En el ámbito tributario, tal exigencia se encuentra expresamente dispuesta en el artículo 132, inciso 14° del Código Tributario. Esto lleva a que, en principio, todos los medios probatorios aportados por las partes pueden ser considerados por el Tribunal, sin que se imponga, además, a priori un determinado valor probatorio para ellas. En el ámbito tributario, esta libertad se consagra en el artículo 132 inciso 10° del Código Tributario y las limitadas excepciones en cuanto a la valoración de los medios probatorios, en el inciso 15° del mismo artículo. Y agrega que lo anterior no impide que en ocasiones, se establezcan reglas de exclusión de prueba. La razón de ello es que si bien la averiguación de la verdad es el fin prioritario del proceso en materia de prueba, no es el único. Puede que en aras de otras finalidades –protección de garantías constitucionales, eficiencia, rapidez, buena fe procesal, etc.– se estime conveniente excluir determinadas pruebas. Esta exclusión supone, desde luego, un posible perjuicio epistemológico, pero se justifica por los valores alternativos a la verdad que el legislador ha decidido proteger.

Nada hay de anómalo, en consecuencia, en la regla de exclusión establecida en el artículo 132 inciso 11° del Código Tributario. La norma busca, simplemente, proteger la racionalidad, eficiencia y buena fe del sistema de fiscalización impositivo propendiendo, como ha señalado el Tribunal Constitucional, en sentencia de 31 de Enero de 2013, Rol 2279-12-INA, la necesaria consistencia entre la etapa de fiscalización y la jurisdiccional, además de impedir que, mediante la demora deliberada en el acompañamiento de documentos, se logre la prescripción de las obligaciones impositivas.<sup>26</sup>

Sin perjuicio de lo señalado, lo cierto es que la aplicación de la regla de exclusión probatoria tributaria, como cualquier otra, puede tener un grave costo epistemológico, pues limita los medios con que el Tribunal puede establecer la verdad de los hechos que fundan la controversia. Por tal razón, el legislador ha sometido su aplicación a estrictas exigencias.<sup>27 28</sup>

---

<sup>26</sup> Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de los Ríos, sentencia de 06 de marzo de 2013, considerando decimooctavo, RUC 12-9-0000506-5, RIT GR-11-00022-2012.

<sup>27</sup> Ídem nota anterior, considerando decimonoveno.

<sup>28</sup> En el capítulo III, al tratar los requisitos de la Inadmisibilidad documentaria, analizaremos otras sentencias de los TTA, que refuerzan la idea que el artículo 132 inciso 11° del Código Tributario es una norma de exclusión probatoria, y por ende tiene una índole excepcional, debiendo siempre interpretarse restrictivamente.

**1.3.3.) El artículo 132 inciso 11° y el artículo 60 bis del Código Tributario tienen la naturaleza jurídica de una norma reguladora de la prueba.**

Su **Excelencia la Corte Suprema**, consigna que el precepto en análisis, artículo 132 inciso 11°, tiene la naturaleza de “*norma reguladora de la prueba*”. “En efecto, tales normas han sido consistentemente caracterizadas por esta Corte como aquellas que establecen el *onus probandi*, determinan los medios de prueba que deben admitirse o excluirse o fijan el valor probatorio de las evidencias aportadas al proceso, siendo claro que la disposición en examen prevé la exclusión de determinados elementos de convicción de un proceso de reclamo tributario, cuando no han sido aportados en la fiscalización habiendo sido solicitados al contribuyente”.<sup>29 30 31</sup>

Leyes reguladoras de la prueba son aquellas que estatuyen, regulan y delimitan las facultades de los jueces para dar por establecidos los hechos del proceso; y que por su naturaleza substantiva, no constituyen simples reglas para la apreciación de la prueba en el caso sometido a la decisión judicial. Esta es la razón por la cual el error en que se incurre al aplicar dichas normas reguladoras, es un error de derecho que afecta a la norma en su substancia y no un error de hecho, como ocurre en el caso de las leyes que regulan la apreciación de la prueba. Corresponde a las facultades soberanas de los jueces del fondo determinar si un hecho se encuentra debidamente acreditado por los medios de prueba previstos en la ley.<sup>32</sup>

Por su parte don Mario Mosquera y don Cristián Maturana cuando tratan las limitaciones que tiene la Corte Suprema para conocer y fallar el recurso de casación en el fondo, plantean que se ha declarado que las cuestiones de hecho, en general, quedan al margen de

---

<sup>29</sup> Corte Suprema, Sentencia de 25 de mayo de 2015, Considerando cuarto, párrafo segundo, Rol Corte 21.826-2014.

<sup>30</sup> El mismo considerando (párrafo tercero), agrega: De esta manera, es posible entrar al análisis de la denunciada transgresión de la norma, ya que tiene el carácter de ser reguladora de la prueba, siendo relevante recordar que la reclamada protesta por su falta de aplicación, a pesar que se verificaban las condiciones para ser utilizada en el caso concreto.

<sup>31</sup> Se entienden vulneradas las normas reguladoras de la prueba, principalmente cuando los sentenciadores invierten el *onus probandi*, o carga de la prueba, rechazan las pruebas que la ley admite, aceptan las que la ley rechaza, desconocen el valor probatorio de las que se produjeron en el proceso cuando la ley les asigna un determinado de carácter obligatorio o alteran la precedencia que la ley les diere” (R.D.J., T. XCVII, secc. 1ª, pág. 132).

<sup>32</sup> (R.D.J., T. XCII, Septiembre-diciembre 1.995, pág. 169).

consideración en el recurso de casación en el fondo por estar entregadas al conocimiento y facultades soberanas de los jueces del mérito, salvo cuando en su establecimiento se vulneren las leyes reguladoras de la prueba, caso en que a la Corte de Casación le corresponde conocer de tales vulneraciones para comprobar si los hechos se han establecido de acuerdo con la ley. En esta atribución o facultad de establecimiento de las cuestiones de hecho es indispensable distinguir entre aquellas que se refieren a la determinación del hecho mismo, que indudablemente quedan entregadas exclusivamente al conocimiento de los sentenciadores de primera y segunda instancia, y las que se refieren a la calificación jurídica que de ellas se haga y a las consecuencias o efectos que de ellas se deriven, materias que son estrictamente de derecho y susceptibles de ser objeto del recurso de casación en el fondo.

No obstante que las cuestiones de hecho, en general, quedan al margen de consideración en el recurso de casación en el fondo por estar entregadas al conocimiento y facultades soberanas de los jueces del mérito, existe una causal de infracción de ley a través de la que la Corte Suprema puede entrar a modificar los hechos del juicio. Ello ocurre cuando la ley infringida es de aquellas denominadas "*reguladoras de la prueba*".<sup>33</sup>

Andrés Bordalí Salamanca y otros,<sup>34</sup> explican la vulneración a las normas reguladoras de la prueba, como aquellas que comprenden la enumeración de los medios de prueba; el valor probatorio de los mismos; su apreciación y las formas de hacerlos valer. Y agrega: "*Por consiguiente, las trasgresiones que configuran la causal del recurso de casación en el fondo por vulnerar las normas reguladoras de la prueba son el alterar la carga de la prueba (art. 1698.1 CC), el admitir un medio de prueba no autorizado para el caso preciso o denegar una probanza precisamente admitida por el legislador para el caso concreto (art. 341 CPC y 1698.2*

---

<sup>33</sup> Mosquera M. y Maturana, C. Los Recursos Procesales Edit. Jurídica de Chile, Santiago, Segunda Edición, Reimpresa en Abril de 2016, páginas 309 y 310. Al efecto, citando una sentencia de la Corte Suprema, de 26 de septiembre de 2000, refieren que en el establecimiento de los hechos los jueces del fondo determinan los que son relevantes para decidir el asunto entregado a su conocimiento. Establecer o determinar los hechos del pleito significa dejar demostrada y firme una idea, una teoría, un principio, fijar los términos de una cosa, tomar resolución, es decir, deben los sentenciadores resolver, especialmente cuando hay hechos controvertidos, cuáles quedan establecidos con el mérito de las pruebas rendidas y de lo que exponen las partes en el pleito. Pero existen otros hechos relevantes que no requieren que el juez establezca o determine, mediante un proceso de análisis, ponderación y raciocinio, porque constan del proceso y no son susceptibles de ser controvertidos atendida su naturaleza.

<sup>34</sup> Bordalí Salamanca, Andrés, Cortez Matcovich, Gonzalo (coordinador) y Palomo Vélez, Diego. Proceso Civil: Los recursos y otros Medios de Impugnación, Thomson Reuters, Santiago, 2016, pág. 318.

*CC), y finalmente cuando se altera el valor probatorio asignado por la ley a los medios de prueba. Todo lo anterior constituye motivo suficiente para poder impetrar un recurso de casación en el fondo, y será solo en estos casos en los cuales será posible, según corresponda, modificar los hechos fijados por el tribunal de la instancia. Cabe precisar que, aún en este caso, la Corte Suprema no entra a revisar propiamente los hechos de la causa, sino que verifica el correcto establecimiento de estos.”*

## CAPÍTULO II

### PROCEDENCIA, OPORTUNIDAD EN QUE SE DEBE ALEGAR LA INADMISIBILIDAD DOCUMENTARIA Y SU TRAMITACIÓN.

#### 2.1.) Procedencia de la Inadmisibilidad Documentaria.

Elemento subjetivo para la procedencia de la Inadmisibilidad Documentaria. Mala fe, negligencia o descuido.

Consideramos que para que prospere la Inadmisibilidad Documentaria *no es menester que el contribuyente haya actuado de mala fe* cuando, no obstante disponer de los antecedentes, no los haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo para contestar la citación, o bien, tratándose de la Inadmisibilidad Documentaria tecnológica entraba o de cualquier forma interfiere en la fiscalización. Se trata entonces de un reproche objetivo.

Para Jaime González Orrico la mala fe no es una condición sine qua non para que opere la inadmisibilidad documentaria. Si el contribuyente puede eximirse de la exclusión probatoria por un hecho no imputable a él, es porque la *mera negligencia, desidia, descuido o mero decaimiento del ejercicio del derecho defensa*, será bastante para que se vea afectado por aquella.<sup>35</sup>

En tal sentido consideramos que para estar en presencia de esta figura de exclusión probatoria, y cumplidos los demás requisitos legales, basta que en el incumplimiento del contribuyente en acompañar los antecedentes al Servicio de Impuestos Internos, concurra un acto de negligencia o descuido. Incluso la desidia del obligado quedaría comprendida en este supuesto, como una muestra del decaimiento en el ejercicio de su derecho a defensa, acto propio que excluiría cualquier asimilación a una suerte de estado de indefensión.

La generalidad de la jurisprudencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros del país, si bien miran a esta consecuencia adjetiva como de la mayor gravedad, lo que obliga a efectuar una interpretación restrictiva y ser muy rigurosos en cuanto a la exigencia de sus requisitos,

---

<sup>35</sup> González Orrico, Jaime. Tópicos de Derecho Tributario. Librotecnia, Santiago, Primera edición, páginas 79 y 80.

no exige sin embargo la mala fe del contribuyente para acoger las solicitudes del Servicio de Impuestos Internos sobre Inadmisibilidad Documentaria.<sup>36</sup>

Con todo, el **Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso** ha señalado que de la lectura de la respectiva norma aparece el carácter imperativo de su redacción atendido el fin perseguido con ésta –sancionar la mala fe del contribuyente–, por lo que, cuando de lo obrado en el proceso no pueda sino concluirse que se dan los supuestos contemplados en la limitación probatoria que consagra el artículo 132 inciso 11° del Código Tributario, el Tribunal está obligado a declarar inadmisibles dichos antecedentes en la sentencia.<sup>37</sup>

Sobre el particular, y a pesar que –según dijimos hace muy poco– para nosotros es *suficiente el descuido o negligencia* del contribuyente en acompañar los documentos al Servicio en sede administrativa, sin que sea menester demostrar su mala fe; recogemos y valoramos del fallo recién citado, su insistente rigurosidad y celo en la exigencia del cumplimiento irrestricto de los requisitos de la inadmisibilidad documentaria, atento sus efectos y atinencia con el derecho de defensa del contribuyente.

## **2.2.) Oportunidad en que se debe alegar la Inadmisibilidad Documentaria y su tramitación.**

Existen fundamentalmente dos formas adjetivas, para tramitar y conocer la solicitud del Servicio de Impuestos Internos de exclusión documentaria. Y ello dependerá de cómo alegue o plantee la Inadmisibilidad Documentaria dicho Servicio en el juicio de reclamación, pudiendo:

---

<sup>36</sup> En el capítulo I, al tratar la segunda característica de la Inadmisibilidad Documentaria, como una norma excepcional dentro del derecho procesal tributario, hicimos referencia a determinadas sentencias de los TTA, sobre el particular.

<sup>37</sup> Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso, causa RUC 13-9-0002160-1, RIT GR-14-00237-2013, sentencia de 22 de abril de 2015, considerando veinte. El mismo fallo, considerando 18, dice: “*Que el inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario establece una inadmisibilidad probatoria que debe ser declarada por el Tribunal en la sentencia definitiva y que consiste en que no son admisibles judicialmente como prueba los antecedentes que digan directa relación con la actuación reclamada y que hayan sido solicitados expresa y determinadamente por el Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63 y que éste no haya proporcionado en forma íntegra en el plazo de la citación, salvo que el reclamante pruebe que **no cumplió con esta carga por causas que no le hayan sido imputables**, constituyéndose en una sanción procesal al contribuyente que, en cierto modo, se encuentra de mala fe, puesto que disponiendo de los antecedentes que se le requieren en la citación, no los acompaña dentro del plazo para contestarla, obligando al Servicio a practicar una liquidación que, de otro modo, no se practicaría o se haría de un modo diverso.*”

a) Plantearla como incidente, y b) Alegarla como defensa o excepción dentro de la contestación de la reclamación.

Analizaremos cada una en forma breve:

### **2.2.1.) Inadmisibilidad Documentaria planteada como incidente.**

En este caso, la solicitud de exclusión documentaria, pasa a ser una cuestión accesoria del juicio de reclamación tributaria.

A su vez, es susceptible de deducirse: 1) En un otrosí del escrito, en que el Servicio evacúa el traslado y contesta la reclamación del contribuyente, y 2) Con posterioridad a la contestación de la reclamación.<sup>38</sup>

a) En un otrosí del escrito de contestación. Dentro de la situación que fuese alegada, en un otrosí del escrito en que el Servicio evacúa el traslado y contesta la reclamación del contribuyente, la **Corte de Apelaciones de Arica**<sup>39</sup> resolvió que en las disposiciones del Código Tributario, en su Título II del Libro III, que reglamenta el Procedimiento General de las Reclamaciones, no regula de manera especial los incidentes que se planteen durante el curso de las mismas, por lo que en ese contexto cobra vigencia lo dispuesto en el artículo 148 del Código Tributario que hace aplicable a estas materias, en cuanto fueren compatibles con la naturaleza de la reclamación, las normas establecidas en el Libro I del Código de Procedimiento Civil, artículos 82 y siguientes, que regulan entre otras materias precisamente los incidentes, esto es, aquellas cuestiones accesorias que requieren un pronunciamiento especial del Tribunal. De esta manera y no correspondiendo a los jueces alterar el procedimiento el cual, por sí mismo, da garantías a los justiciables, es parecer de la Corte que la resolución que dispone someter la tramitación del incidente sobre admisibilidad de los documentos que no fueron acompañados en la etapa administrativa, a las reglas de la cuestión principal, excede las atribuciones del Tribunal por lo que adolece de un vicio de nulidad que

---

<sup>38</sup> Jaime González Orrico, *Tópicos de Derecho Tributario*, pág. 139, señala que nada impide que el reclamo contenga dentro de sus alegaciones el reconocimiento de no haber acompañado antecedentes solicitados en una citación, pero invocando al mismo tiempo una o más causas de inimputabilidad que expliquen la omisión. En tal caso, dado que el Tribunal Tributario y Aduanero respectivo conferirá traslado al SII, lo normal y corriente será que este conteste y se haga cargo de aquellas alegaciones del contribuyente, debiendo la sentencia interlocutoria en que se reciba la causa a prueba, fijar uno o más puntos controvertidos, según corresponda.

<sup>39</sup> Resolución de fecha 11 de marzo de 2014, Rol Corte N° 1-2014 TRB.

permite invalidar de oficio lo actuado en contravención a las normas procesales que regulan la materia.

Conforme este fallo, *el incidente de inadmisibilidad documentaria no es de previo y especial pronunciamiento*, y no debe tramitarse junto a la cuestión principal, suspendiendo la causa principal, sino que, atento lo dispuesto en el inciso final del artículo 87 del Código de Procedimiento Civil, debe substanciarse en ramo separado. De esta manera ordenó recibir aparte el incidente a prueba, y, asimismo, excluir de la resolución que recibió la causa a prueba en el expediente principal, el punto de prueba relacionado con dicho incidente.

La oportunidad en que se plantea el incidente es, entonces, al contestar la reclamación, siempre por cierto que el contribuyente en el escrito de reclamación impositiva haya acompañado los antecedentes atinentes a la exclusión documentaria.

Si el Servicio de Impuestos Internos deduce el incidente sin que el actor hubiera acompañado los documentos al juicio, dicha acción será extemporánea porque se habrá hecho antes de tiempo. En tal sentido, no es admisible exclusiones por adelantado o partiendo del supuesto que el contribuyente, lo hará durante la tramitación de la causa.

**El Tribunal Tributario y Aduanero de la región de Coquimbo** consideró que no es posible entender subsanado otro defecto de la demanda incidental, esto es que fue promovida antes de que se existiera la causa que lo motiva y no fue objeto de ratificación particular en la oportunidad que efectivamente existiera la infracción que se reclama. En efecto, por tratarse de una cuestión que antecedentes debe ser solicitada dentro de los límites del juicio, respecto de antecedentes que efectivamente hayan sido hechos valer por el reclamante. En la especie, al momento de efectuarse la solicitud, ninguno de los antecedentes que se pide no sean admitidos había sido acompañado por la contraria, con lo que el artículo resulta extemporáneo.<sup>40</sup>

---

<sup>40</sup> Sentencia de fecha 30 de marzo de 2015, considerando décimo, RUC N°: 14-9-0001902-6, RIT: GR-06-00045-2014. El fallo agrega: Incluso si se pudiera admitir que el incidente se ha promovido en términos hipotéticos y para el evento que efectivamente se acompañe alguno de los antecedentes en cuestión, necesariamente debiera haberse hecho presente una vez que se presentara alguno de los documentos en cuestión, a objeto de saber que era a esos antecedentes a los que se refería en su solicitud, tal ratificación tampoco existió. Por el contrario, cuando la reclamante acompañó documentos al proceso, se les tuvo por acompañados con citación y la reclamada nada dijo. Incluso, algunos de los antecedentes que se pide no sean admitidos en el juicio, nunca fueron acompañados, por lo que no es posible que se sancione al reclamante rechazándole antecedentes que no ha pedido agregar al proceso.

En cuanto a la **tramitación**, desde luego, se hace conforme a la substanciación de los incidentes, el que no es de previo y especial pronunciamiento. Siendo así no suspende la substanciación de la causa principal, y se tramita en cuaderno separado.

Sobre el particular, el artículo 87 del Código de Procedimiento Civil prescribe que si el incidente es de aquellos sin cuya previa resolución no se puede seguir substanciando la causa principal, se suspenderá el curso de ésta, y el incidente se tramitará en la misma pieza de autos. En el caso contrario, dice su inciso segundo, no se suspenderá el curso de la causa principal, y el incidente se substanciará en ramo separado.

De ello se sigue que en contra la resolución que recibe la causa a prueba, en la Inadmisibilidad Documentaria substanciada vía incidental, existe solo el recurso de reposición, conforme lo prescrito en el artículo 133 del Código Tributario, no así el recurso de apelación subsidiaria. En esa situación se podría abrir la puerta a un recurso de queja.

En cuanto a la decisión del incidente, y conforme al inciso 12° del artículo 132 del Código Tributario, el Juez se pronunciará en la sentencia de primera instancia sobre la admisibilidad, vale decir, al dirimir la causa principal y no en forma separada.

b) Con posterioridad a la contestación de la reclamación. La Inadmisibilidad Documentaria puede ser alegada por el Servicio, con posterioridad a la contestación de la reclamación. En este caso, el contribuyente presenta los instrumentos dentro del término probatorio, y el Servicio solicita su exclusión por darse la figura del artículo 132 inciso 11° del Código Tributario. Tal incidente no tiene la naturaleza de previo y especial pronunciamiento, y debe ser tramitado en ramo separado, y el Juez Tributario y Aduanero se pronunciará sobre la petición admisibilidad, en la sentencia definitiva de primer grado. Al efecto nos remitimos a todo lo antes referido. En tal sentido, los documentos deben ser acompañados dentro del término probatorio, conforme lo prescrito en el inciso 3° del artículo 132 del Código Tributario.

### **2.2.2.) Inadmisibilidad Documentaria planteada dentro de la contestación.**

Al efecto, el Servicio en el interior o contenido de su contestación de la reclamación tributaria, puede pedir al Tribunal Tributario y Aduanero la inadmisibilidad de los documentos.

---

En consecuencia, al no ser posible identificar las piezas precisas del proceso respecto de las cuales se solicita aplicar la sanción procesal en discusión, se negará lugar al incidente.

Como presupuesto para que se dé esta situación, es menester que el contribuyente en su escrito de reclamación, haya acompañado antecedentes sujetos a la figura del inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario. Si el actor no ha acompañado los antecedentes a esa sazón, el Servicio de Impuestos Internos no tiene todavía base legal para plantear la exclusión. Como dijimos, si el contribuyente allega los documentos durante el transcurso del procedimiento, el Servicio de Impuestos Internos solo podrá alegar la exclusión de los documentos, vía incidental.

En cuanto al procedimiento, se deberá tramitar dentro de la causa principal, esto es, conforme las reglas establecidas en los artículos 123 y siguientes del Código Tributario. Por ende, en la resolución que recibe la causa a prueba, se incluirán el o los eventuales puntos de prueba atinentes a la inadmisibilidad solicitada por parte del Servicio de Impuestos Internos en la causa respectiva.

Por lo mismo, en contra la resolución que recibe la causa a prueba, se podrán deducir por las partes los recursos de reposición y apelación subsidiaria, conforme lo prescrito en el artículo 132 inciso 2° del Código Tributario, a diferencia de lo que ocurre contra dicha resolución en el cuaderno especial, tramitado vía incidental.

Por último, el Juez se pronunciará en la sentencia de primera instancia sobre la admisibilidad, según el inciso 12° del artículo 132 del Código Tributario.

En causa seguida ante el **Tribunal Tributario y Aduanero de Arica**, en el primer otrosí del escrito de contestación del reclamo, el Servicio de Impuestos Internos solicitó se declare la inadmisibilidad de los documentos acompañados por el reclamante. El tribunal tuvo por deducido el incidente y dio traslado, el que no fue evacuado por el reclamante. Luego el Servicio solicitó se resuelva el incidente de inadmisibilidad de documentos. El tribunal decidió dejar el incidente de Inadmisibilidad Documentaria para sentencia definitiva, e incluyó la inadmisibilidad como un punto de prueba en la resolución que recibió la causa a prueba de la reclamación. Sin embargo, la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica anuló de oficio la resolución, en cuanto dispuso en ese estadio procesal reservar la decisión del incidente en la sentencia definitiva, declarándose en cambio que el Tribunal, existiendo controversia sobre la admisibilidad de los documentos aportados por el contribuyente, deberá recibirla a prueba sin perjuicio que agotados los trámites incidentales pueda reservar la resolución del incidente para la sentencia definitiva, única actuación que la ley le permite. Como consecuencia de lo anterior,

anuló igualmente la resolución que recibió la causa a prueba, solo en cuanto al punto dos de prueba que por este motivo se eliminó en dicha resolución, la que mantiene su validez en lo restante por decir relación con la cuestión principal, y no estar paralizada por el incidente pendiente, el cual no tiene un carácter de previo y especial pronunciamiento, lo que implica que tanto éste como la cuestión objeto del juicio pueden tramitarse paralelamente, sin perjuicio, de que ambas se resuelvan en un solo fallo. En cumplimiento de dicha resolución el Tribunal Tributario y Aduanero abrió un Cuaderno Incidental de Inadmisibilidad Documentaria, y resolvió conforme a lo dispuesto en los artículos 132, inciso 11° y 148, ambos del Código Tributario, y 82 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, al existir hechos substanciales, pertinentes y controvertidos, recibir en una resolución especial el incidente de inadmisibilidad documentaria a prueba por el término legal.<sup>41 42</sup>

En otras palabras, la **Corte de Apelaciones de Arica** si bien ratificó que el incidente de Inadmisibilidad Documentaria debe ser resuelto en la sentencia definitiva, por el hecho de existir controversia sobre el tema dentro del período de discusión, anuló la inclusión del punto de prueba respectivo, dentro de la resolución que recibió la causa de reclamación a prueba, debiendo discutirse en un cuaderno especial y con una resolución de prueba específica, sin perjuicio de dejar su decisión para definitiva.

---

<sup>41</sup> Tribunal Tributario y Aduanero de Arica, Causa RUC N° 13-9-0002042-7, RIT N° GR-01-00012-2013.

<sup>42</sup> Causa Rol Corte 1-2014 TRB, resolución de fecha 11 de marzo de 2014.

## CAPÍTULO III

### PROCEDIMIENTO PARA LA SOLICITUD, IMPUGNACIÓN, RESOLUCIÓN Y EFECTOS DE LA INADMISIBILIDAD DOCUMENTARIA.

El inciso undécimo del artículo 132 prescribe que 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, incluyendo el caso de haber solicitado al Servicio prórroga del plazo original para contestar la referida citación y ella no fue concedida o lo fue por un plazo inferior al solicitado. El inciso duodécimo del mismo artículo y código dice que el Juez Tributario y Aduanero se pronunciará en la sentencia sobre esta inadmisibilidad.

#### **3.1.) Requisitos para solicitar la Inadmisibilidad Documentaria.**

##### **3.1.1.) Requisito general:**

La inadmisibilidad documentaria, solo aplicaría en los casos que se trate de un proceso de fiscalización, y no tratándose de requerimientos de antecedentes desformalizados, esto es, no comprendidos en un procedimiento de fiscalización, por cuanto, conforme lo señala el inciso 2° del artículo 60, si el contribuyente no diera respuesta a ese nuevo tipo de solicitudes, o ésta fuera incompleta, errónea o extemporánea, *“ello solo se considerará como un antecedente adicional en el proceso de selección de contribuyentes para fiscalización”*.

La situación a que se refiere el inciso primero del artículo 60 del Código Tributario, relativa al examen de Libros y antecedentes o sistemas tecnológicos, realizado con el objeto de verificar la exactitud de las declaraciones y obtener información, puede no insertarse dentro de un proceso de fiscalización, en cuyo caso no hay relación alguna con la inadmisibilidad documentaria, atento que esta última debe desarrollarse dentro de un proceso de fiscalización y en el cual el órgano fiscalizador necesariamente, tratándose de la regla general, debe practicar una Citación al contribuyente.

De esta suerte, a raíz de la reciente reforma tributaria y su simplificación, con el objeto de verificar la exactitud de las declaraciones u obtener información, el Servicio podrá examinar los inventarios, balances, libros de contabilidad, documentos del contribuyente y hojas sueltas o *sistemas tecnológicos que se hayan autorizado o exigido*, en conformidad a los incisos cuarto y final del artículo 17, en todo lo que se relacione con los elementos que deban servir de base para la determinación del impuesto o con otros puntos que figuren o debieran figurar en la declaración.

En este quehacer se deberá consignar que no se trata de un procedimiento de fiscalización, y podrá requerir los libros de contabilidad y sus registros auxiliares, como también los perfiles de acceso o privilegios necesarios para acceder o conectarse con sistemas tecnológicos.

Si transcurridos los plazos, el contribuyente no diera respuesta o ésta fuera incompleta, errónea o extemporánea, ello solo se considerará como un antecedente adicional en el proceso de selección de contribuyentes para fiscalización. No existe otra sanción, por ello no es posible que opere la inadmisibilidad documentaria.

Sin perjuicio de lo anterior, para establecer si existen antecedentes que determinen la procedencia de un proceso de fiscalización, en los términos a que se refiere el artículo 59, el Servicio podrá requerir toda la información y documentación relacionada con el correcto cumplimiento tributario (inciso 2°, misma norma).

Sobre el particular la **Circular 57 de 26 de junio de 2015** del Servicio de Impuestos Internos, en el apartado III, numeral 3, se refiere a la facultad para requerir antecedentes al contribuyente, sin dar inicio a un proceso de fiscalización. Al efecto señala que el nuevo inciso primero del artículo 60 del Código Tributario, efectúa un reconocimiento legal explícito a la facultad del Servicio para requerir antecedentes contables y tributarios, y documentación soportante, con el fin de examinarlos y verificar la coherencia de las declaraciones presentadas y de obtener información de los contribuyentes, sin que dicho requerimiento o petición de antecedentes constituya el inicio de un procedimiento de auditoría tributaria, y por consiguiente, sin que proceda dar aplicación a lo dispuesto en el artículo 59 del Código Tributario, norma que se refiere al requerimiento de antecedentes que se practica con el fin de dar inicio a un proceso de fiscalización, como también, sin que cobren aplicación las disposiciones del artículo único de la Ley N°18.320, relativas a la verificación de la correcta determinación de los impuestos contenidos en el DL N° 825.

Concluye la misma Circular que la facultad para solicitar la presentación de antecedentes a que se refiere el inciso 1° del artículo 60, no impone al organismo fiscalizador la obligación legal de emitir una certificación de la entrega total de dichos antecedentes en la forma prevista por la Circular N° 33 de 2015, ni tampoco implica como consecuencia de dicho requerimiento, que deba emitir un acto administrativo como Citación, Liquidación o Giro de impuestos, transcurrido que sea cierto plazo desde el acto de certificación. En el mismo sentido, cuando sean requeridos antecedentes relacionados con los impuestos contenidos en el DL N°825, tampoco deberá la administración tributaria sujetarse a las limitaciones establecidas en la Ley N°18.320. Lo anterior, dado que el *objetivo del requerimiento de antecedentes practicado en conformidad al artículo 60 del Código Tributario*, será el de verificar la exactitud de las declaraciones presentadas u obtener información de los contribuyentes requeridos, y no dar inicio a un procedimiento de fiscalización de los impuestos, según se analizará a continuación.<sup>43</sup>

### **3.1.2.) Requisitos particulares:**

En esta categoría se encuentran las siguientes exigencias: a) Que el Servicio haya solicitado antecedentes al reclamante, por medio de la Citación a que se refiere el artículo 63 del Código Tributario. b) Que los antecedentes tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas. c) Que los antecedentes hayan sido solicitados determinada y específicamente. d) Que el reclamante, no obstante disponer de ellos, no los haya acompañado en forma íntegra

---

<sup>43</sup> Esta circular en el Apartado III, número 3.1.2, letra D), estima relevante que las peticiones de antecedentes que se realicen en conformidad al artículo 60, y en las que se deberá consignar que la notificación no se efectúa en el marco de un procedimiento de fiscalización, no dan inicio precisamente a un procedimiento de fiscalización. Ello por las siguientes razones:

a) Porque en el evento que, producto de esta notificación, sean aportados la totalidad de los antecedentes solicitados, dejándose constancia de tal hecho en el acta de recepción respectiva, no comienzan a computarse los plazos de nueve o doce meses que el artículo 59 del CT contempla para citar, liquidar o girar impuestos, como tampoco, vencido el plazo otorgado al contribuyente para aportar sus antecedentes, se inicia el cómputo del plazo de seis meses establecido la Ley N°18.320, para citar, liquidar o formular giros. Lo anterior, se debe a que el objeto del requerimiento establecido en el artículo 60 del Código Tributario, no es el de dar inicio a un procedimiento de auditoría, sino que la finalidad buscada es corroborar que las anotaciones contables se han efectuado normalmente en las oportunidades que se han verificado las operaciones de que dan cuenta y por su verdadero monto, entre otros aspectos.

b) En segundo lugar, porque la práctica de una o más notificaciones en conformidad al artículo 60 del Código Tributario, no obsta a que, una vez efectuado el examen y verificación de los antecedentes proporcionados, el Servicio pueda dar inicio a un procedimiento de auditoría en virtud de lo dispuesto en el artículo 59 ya mencionado, para, en el evento en que sean detectadas inconsistencias, proceder a determinar las diferencias impositivas correspondientes.

Todo lo dicho sobre la Circular mencionada, no fue modificado por la Circular N° 30 de fecha 10 de mayo de 2016 del SII.

dentro del plazo de un mes que establece el artículo 63 inciso 2° del mismo Código. e) Que el Servicio haya alegado la inadmisibilidad documentaria. f) Que la Inadmisibilidad Documentaria sea solicitada dentro de los límites del juicio, respecto de antecedentes que efectivamente hayan sido hechos valer por el reclamante. g) Que el contribuyente no logre probar que no acompañó los antecedentes dentro de plazo, por causas que no le hayan sido imputables, incluyendo el caso de haber solicitado al Servicio prórroga del plazo original para contestar la citación y ella no fue concedida o lo fue por un plazo inferior al solicitado. h) Que el juez Tributario y Aduanero declare la inadmisibilidad en la sentencia de primer grado.

Los requisitos mencionados desde la letra a) a la g) tienen el carácter de **copulativos**, si falta alguno de ellos no procederá la exclusión de prueba, esto es, el Juez Tributario no podrá declarar la Inadmisibilidad Documentaria.

En ese orden de ideas, el **Tribunal Tributario y Aduanero de Arica**, mediante sentencia definitiva de fecha 03 de marzo de 2016<sup>44</sup>, hizo lugar a la reclamación, y asimismo rechazó el incidente de inadmisibilidad documentaria, deducido por el Servicio de Impuestos Internos, en el Primer Otrosí de su escrito de contestación del reclamo, y de que trató el Cuaderno Incidental respectivo. Esto último, por cuanto entendió no estar acreditada la notificación por carta certificada de la citación respectiva, faltando con ello el requisito de solicitar antecedentes por medio de una citación, sin perjuicio que el listado con las identificaciones genéricas de los antecedentes requeridos, no constituye determinación y especificidad de los mismos, por cuanto se debe dejar establecido los períodos o fechas a que deben corresponder los antecedentes solicitados.

La **Corte de Apelaciones de Arica**, empero entender que la citación sí fue debidamente notificada al contribuyente por carta certificada –a diferencia del tribunal a quo–, y confirmando la sentencia apaleada por el Servicio de Impuestos Internos en cuanto al fondo, de igual modo mantuvo el rechazo de la Inadmisibilidad Documentaria –que no fue apelado por el Servicio de Impuestos Internos–, pero eliminó los argumentos atinentes a la falta de notificación de la

---

<sup>44</sup> Causa RUC: 15-9-0001303-2, RIT: GR-01-00020-2015.

citación, manteniendo los que dicen relación a la falta de especificidad de los antecedentes requeridos.<sup>45 46</sup>

Lo cierto es que la aplicación de la *regla de exclusión probatoria* tributaria, como cualquier otra, puede tener un grave costo epistemológico, pues limita los medios con que el Tribunal puede establecer la verdad de los hechos que fundan la controversia. Por tal razón, el legislador ha sometido su aplicación a estrictas exigencias: Se requiere que los documentos hayan sido solicitados *específica y determinadamente* en una citación, que el contribuyente haya dispuesto de ellos y que, no obstante ello, no los haya acompañado. Es más, aún si concurren las circunstancias anteriores, el contribuyente podrá probar que no acompañó los documentos por causas que no le son imputables.<sup>47</sup>

La norma aplicable al caso en cuestión –inciso 11° artículo 132– es de *naturaleza excepcional*, al imponer una sanción procesal, limitando la libertad probatoria de la parte reclamante, motivo por el cual debe ser interpretada y aplicada de manera estricta, toda vez que su incorrecta aplicación podría vulnerar el principio de la supremacía constitucional al quebrantar la garantía del debido proceso.<sup>48</sup>

---

<sup>45</sup> Rol Corte 4-2016 Tributario. Fallo de fecha 27 de mayo de 2016.

<sup>46</sup> En su considerando decimotercero declaró que, sin perjuicio de que el incidente inadmisibilidad documentaria, no fue expresamente materia del recurso de apelación o de sus peticiones concretas, los fundamentos del motivo quinto eliminados, lo fueron por contener razonamientos que resultaban incompatibles con lo argumentado en su fallo.

<sup>47</sup> Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de los Ríos, sentencia de 06 de marzo de 2013, considerando decimonoveno, RUC 12-9-0000506-5, RIT GR-11-00022-2012. La I Corte de Valdivia revocó la sentencia pero dejó a salvo los considerandos, con excepción de los motivos cuadragésimos sexto a cuadragésimo noveno, que eliminó. La E. Corte Suprema rechazó recurso de casación en el fondo en su contra, con un voto en contra.

<sup>48</sup> TTA Antofagasta, sentencia de 01 de junio de 2012, considerando decimoquinto, párrafo segundo, RUC 11-9-0000212-4, RIT; GR-03-00019-2011. La I Corte de Antofagasta, por medio de sentencia de 7 de septiembre de 2012, Rol Corte 8-2012, confirmó el rechazo a la ID. El mismo TTA de Antofagasta en fallo de 13 de marzo de 2012, considerando decimocuarto, RUC: 11-9-0000222-1, RIT: GR-03-00020-2011, había señalado que para que un antecedente probatorio no sea admisible en el juicio, se requiere copulativamente que éste, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, haya sido solicitado determinada y específicamente por el Servicio al reclamante, en la citación a que se refiere el artículo 63 del Código Tributario, y que el reclamante no lo haya acompañado dentro del plazo del inciso segundo del artículo 63 del Código Tributario. Y en el considerando decimoctavo, que la norma aplicable al caso en cuestión es de naturaleza excepcional, al imponer una sanción procesal, limitando la libertad probatoria de la parte reclamante, motivo por el cual, debe ser interpretada y aplicada de manera estricta, toda vez que su incorrecta aplicación podría vulnerar el principio de la supremacía constitucional al quebrantar la garantía del debido proceso.

Para el **Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción** aparece con claridad meridiana que la tan severa sanción contenida en el 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 probatorios, cuando se cumplan los requisitos que la norma expresa, solo 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.<sup>49</sup>

En relación a este aspecto cabe considerar lo resuelto por la **Corte de Apelaciones de Santiago** en autos rol ICA 122-2015, al consignar entre sus consideraciones para declarar la inadmisibilidad probatoria:

*“la totalidad de los documentos con los cuales el contribuyente ha pretendido acreditar las partidas impugnadas de sus declaraciones de renta para los años tributarios en cuestión se encuentran expresamente mencionados entre aquellos requeridos en la citación, razón por la cual se cumple la hipótesis contenida en la norma citada, encontrándose, en consecuencia, el Tribunal a quo vedado para entrar al análisis de la prueba rendida a fin de acreditar la efectividad de las partidas.*

*No es óbice para ello el hecho de que las liquidaciones reclamadas sean de fecha 4 de julio de 2012, como lo señala la sentencia recurrida, toda vez que, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 24 de la ley de efecto retroactivo de las leyes, las leyes sobre sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen desde el momento en que deben empezar a regir.”*

---

<sup>49</sup> TTA de la Región del Bío Bío, Sentencia de fecha 20 de noviembre de 2012, considerando 10°, RUC N° 12-9-0000183-3, RIT N° GR-10-00026-2012.

**3.1.3.) Requisitos de la Inadmisibilidad Documentaria General (artículo 132 inciso 11° del Código Tributario).**<sup>50 51</sup>

a) Que el Servicio haya solicitado antecedentes al reclamante, por medio de la citación a que se refiere el artículo 63.

No define el Código Tributario el concepto de “*antecedente*” o “*antecedentes*”, tanto en el artículo 8° sobre algunas definiciones, cuanto en sus disposiciones. Tal expresión aparece en el inciso 1° del artículo 21, que dispone corresponder al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los **antecedentes** y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.

Y también parte del inciso 2° cuando dice que el Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y **antecedentes** presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o **antecedentes** no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con **los antecedentes que** obren en su poder.

---

<sup>50</sup> El Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía, en sentencia de 12 de julio de 2012, RUC: 11-9-0000220-5, RIT: GR-08-00055-2011, en el considerando decimooctavo señala: “Que, la limitación a la admisibilidad de la prueba aportada por el reclamante, que consagra el inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario, debe aplicarse solo cuando se compruebe el 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 y que el reclamante no haya logrado demostrar que no acompañó la documentación en el plazo señalado por causas que no le hayan sido imputables”.

<sup>51</sup> Para los fallos del Tribunal Tributario y Aduanero de Coquimbo, 11 de diciembre de 2012, RUC N°: 12-9-0000116-7, RIT: GR-06-00015-2012; y 15 de mayo de 2012, RUC N°: 11-9-00000235-3, RIT: GR-06-000022-2011, y 30 de marzo de 2015, RUC N°: 14-9-0001902-6, RIT: GR-06-00045-2014, las siguientes son exigencias de la norma en estudio: a.- Citación del artículo 63, válidamente emitida; b.- Que en la citación se haya solicitado antecedentes que tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas; c.- Que la solicitud sea determinada y específica; d.- Que el contribuyente dispusiera de ellos al ser requerido; e.- Que no los acompañe en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo; f.- Que el contribuyente no haya logrado probar que su incumplimiento se ha debido a causas que no le hayan sido imputables. A esto se debe agregar, por tratarse de una cuestión que debe promoverse por la reclamada en el curso del proceso, que sea solicitado dentro de los límites del juicio, respecto de antecedentes que efectivamente hayan sido hechos valer por el reclamante. 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 tácitamente, no invocando la norma o, sirviéndose para sus propias pretensiones de dichos antecedentes.

Por esta razón, para Jaime Andrés González Orrico, la expresión “antecedentes”, aparece comprensiva de toda clase de documentos, instrumentos, libros de contabilidad y, en general, de todo elemento apto para acreditar, comprender o valorar los hechos jurídicos de carácter tributario declarados o manifestados por el contribuyente en el desarrollo de sus actividades económicas<sup>52</sup>.

La palabra antecedente en el diccionario de la lengua española significa (Del ant. part. act. de *anteceder*, lat. *antecēdens*, *-entis*). **1.** adj. Que antecede. **2.** m. Acción, dicho o circunstancia que sirve para comprender o valorar hechos posteriores.

La Citación fue el instrumento elegido por el legislador para que en ella el Servicio solicite los antecedentes al contribuyente. Sobre el particular, la **Ilustrísima Corte de Apelaciones de Antofagasta**<sup>53</sup>, consideró que se desprende de los antecedentes probatorios objetados y que fueron aportados en esa instancia, si bien dicen relación directa con las operaciones fiscalizadas, no fueron requeridos en la Citación N°1.574 en los términos previstos en el inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario, desde que ellos solo fueron requeridos en la etapa administrativa previa, esto es, en la “Notificación de requerimiento de antecedentes”, sin que la pretensión fuera reiterada en la Citación realizada con posterioridad, instancia donde solo le solicita al contribuyente fiscalizado, hoy reclamante, que presente una declaración, rectifique, amplíe o confirme sus declaraciones de IVA, de los periodos tributarios revisados, sin que ello importe necesariamente que el Servicio persevera en el requerimiento de antecedentes realizado en la notificación, y sin que se le aperciba a consecuencia jurídica alguna, más allá de la liquidación de impuestos respectiva en los términos previstos en el artículo 64 del mismo cuerpo normativo, razón por lo cual la objeción de documentos será desestimada a este respecto.<sup>54</sup>

---

<sup>52</sup> González Orrico, Jaime Andrés, La inadmisibilidad probatoria en el procedimiento general de reclamaciones, Algunos alcances de la jurisprudencia emanada de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, Revista Actualidad Jurídica N° 29, Enero 2014, Universidad del Desarrollo, p. 267. Definición que González Orrico, Jaime Andrés, repite en Tópicos de Derecho Tributario, Librotecnia, Noviembre 2015, páginas 90 y 91.

<sup>53</sup> Fallo de 12 de marzo de 2013, Rol Corte 17-2012, considerando sexto.

<sup>54</sup> El Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Tarapacá, en Sentencia de 18 de marzo de 2013, considerando séptimo, RUC 12-9-0000358-5, RIT GR-02-00057-2012, señaló: La figura legal que el SII solicita aplicar (aunque sin decirlo) se encuentra regulada en el artículo 132°, inciso 11, el Código Tributario (discovery), ya referida en la letra f) del considerando precedente. El primer requisito que el SII debió cumplir para aspirar a la inadmisibilidad probatoria judicial que ahora pretende es haber

**El Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío Bío**, consideró que si bien es cierto no existe controversia entre los litigantes acerca del hecho de haberse practicado efectivamente una Citación a la reclamante, no lo es menos que la entidad fiscal no acompañó semejante documento al proceso, lo que evidentemente impide al sentenciador arribar al convencimiento de que la escritura pública de compraventa de marras fue determinada y específicamente solicitada en dicha actuación administrativa; razón que igualmente autoriza para desestimar la inadmisibilidad planteada.<sup>55</sup>

El inciso 2° del artículo 63, señala que el Jefe de la Oficina respectiva del Servicio podrá citar al contribuyente para que, dentro del plazo de un mes, presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior. Sin embargo, dicha citación deberá practicarse en los casos en que la ley la establezca como trámite previo. A solicitud del interesado dicho funcionario podrá ampliar este plazo, por una sola vez, hasta por un mes. Esta facultad podrá ser delegada en otros jefes de las respectivas oficinas.

Veremos más adelante, que en la situación de la nueva inadmisibilidad documentaria del artículo 60 bis, en caso que el contribuyente, su representante o el administrador de los sistemas tecnológicos, entrase o de cualquier modo interfiera en la fiscalización, el Servicio deberá, mediante resolución fundada y con el mérito de los antecedentes que obren en su poder, declarar que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización, de suerte que dicha información no será admisible en un posterior procedimiento de reclamo que incida en la misma acción de fiscalización que dio origen al requerimiento, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 132 del Código Tributario.

---

efectuado una "citación" de conformidad al artículo 63°, en donde hubiere señalado, determinada y específicamente, los antecedentes solicitados y que tienen relación directa con las operaciones fiscalizadas; citación que el Servicio de Impuestos Internos no practicó, encontrándose en el expediente solo las notificaciones N°13182, N° 13982 y N°567049, amén de una infracción por entrabamiento a la fiscalización, rolantes a fojas 139, 142 y 146, todas las cuales, al no ser una "citación", no pueden dar lugar a la inadmisibilidad señalada en el referido artículo 132°.

Y agregó en el considerando octavo: A su vez, respecto a la carga procesal que compete a la reclamada, cual es probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la Ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para ella, la verdad de sus declaraciones, en la etapa administrativa dio cumplimiento parcial a lo solicitado según da cuenta las Actas de Recepción parcial de documentos, rolantes a fojas 148 y 152, mientras que los antecedentes faltantes los subsanó en la presente causa, conforme se analiza más adelante, por todo lo cual esta alegación de la reclamada será desechada.

<sup>55</sup> Sentencia de fecha 20 de noviembre de 2012, considerando 11°, RUC N° 12-9-0000183-3, RIT N° GR-10-00026-2012.

En la inadmisibilidad documentaria en estudio, la tradicional, clásica o general, no es menester la dictación de una resolución fundada –como sí lo es en la nueva inadmisibilidad documentaria tecnológica–, sino que la Citación como acto administrativo deberá contener los fundamentos de los hechos y de las normas jurídicas, conforme el artículo 11 de la ley 19.880 de 2003, que establece Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado. Respecto de los requisitos de fondo de la Citación, además de la individualización del sujeto pasivo, el monto de las diferencias detectadas e invitación a presentar una declaración o rectificar, aclarar, ampliar o confirmar la anterior, encontramos la motivación. En ese orden de cosas, “todo acto administrativo debe contener una “motivación” que comprende tanto las razones de hecho y de derecho que justifican su emisión. En la Citación, el antecedente de hecho es la presentación u omisión de una declaración de impuestos y los antecedentes que hagan al ente fiscalizador dudar de ella”.<sup>56</sup>

Es importante señalar que al momento de constituirse gradualmente, los Tribunales Tributarios y Aduaneros fueron rechazando la solicitud de inadmisibilidad documentaria planteada por el Servicio, cuando la Citación respectiva se había notificado al contribuyente con anterioridad a la entrada en vigencia del tribunal respectivo. Así por ejemplo, el Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción precisa que la Citación fue notificada por carta certificada el día 22 de julio de 2011, esto es, con anterioridad a la entrada en vigencia en la VIII Región del Bío Bío (1 de febrero de 2012) de la Ley N°20.322.<sup>57</sup>

**El Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule** señala que la limitación a los medios de prueba contemplada en el inciso undécimo del actual artículo 132, fue introducida al Código Tributario por la Ley N°20.322, la que conforme a lo establecido en el artículo 1° de

---

<sup>56</sup> Zurita Rojas, Milenko. El acto administrativo tributario, Editorial Libromar, p. 290.

<sup>57</sup> Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío Bío, Sentencia de fecha 20 de noviembre de 2012, considerando 9°, RUC N° 12-9-0000183-3, RIT N° GR-10-00026-2012.

En el considerando 10°, señala: “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, solo 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”.

En igual sentido Tribunal Tributario y Aduanero Región del Bío Bío, sentencia de 7 de diciembre de 2012, RUC: 12-9-0000136-1, RIT: 10-00019 -2012.

sus Disposiciones Transitorias, entró a regir plenamente en la VII Región del Maule solo el día 01.02.2011, fecha muy posterior a la notificación de la Citación N° 182300403, de fecha 29.10.2009, efectuada mediante carta certificada del mismo día de su emisión y que dio origen a la liquidación reclamada en autos, por lo que no resulta procedente aplicar tal limitación a los medios de prueba aportados por la reclamante en esta instancia jurisdiccional.<sup>58 59</sup>

En el caso de la **inadmisibilidad documentaria del artículo 60 bis inciso 3°**, el Servicio no solicita antecedentes al reclamante, ni está obligado a citarlo en los términos del artículo 63 sino que, previa notificación especificando el período en que se llevarán los exámenes, requiere al contribuyente autorizado u obligado a llevar sus libros contables en medios o sistemas tecnológicos, los perfiles de acceso o privilegios necesarios para acceder o conectarse a ellos. Sin embargo, dicha disposición establece que en caso que tal contribuyente, entrase o de cualquier modo interfiera en la fiscalización, el Servicio deberá, mediante resolución fundada y con el mérito de los antecedentes que obren en su poder, declarar que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización, lo que analizaremos más adelante.

b) Que los antecedentes tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas.

Tales antecedentes, de cuya exclusión se viene tratando, deben tener una relación directa con las operaciones, objeto de la fiscalización.

Sobre el particular, el Diccionario de la Lengua Española define el concepto “directo, ta” (del lat. *directus*, part. pas. de *dirigēre* 'dirigir) como: 1. adj. Derecho o en línea recta. 2. adj.

---

<sup>58</sup> Sentencia de 10 de agosto de 2012, considerando decimosexto, causa RUC 11-9-0000089-K, RIT GR-07-00024-2011. Y el mismo considerando agrega “A mayor abundamiento, hace presente que tal norma impone una sanción procesal de extrema gravedad al litigante que, habiendo tenido la posibilidad de esclarecer su situación tributaria en la instancia administrativa correspondiente, no entrega los antecedentes solicitados y luego pretende hacerlos valer en el juicio, castigándolo con la no admisibilidad de dichos antecedentes en la etapa jurisdiccional, los que bien podrían ser determinantes para tener por establecida su pretensión, por lo que necesariamente se trata de una norma que debe ser interpretada de manera restrictiva y solo cuando se compruebe el cumplimiento de todos los requisitos que la ley ha establecido al efecto, dentro de los cuales, evidentemente se encuentra el que la norma se haya encontrado vigente en la VII Región del Maule, al momento de la notificación de la Citación respectiva, lo que no aconteció en el caso de autos. A lo que se agrega que el artículo 21 del Código Tributario no establece ninguna limitación a los medios de prueba que los contribuyentes, teniéndolos en su poder, no los hubiesen aportados en la etapa de fiscalización administrativa y que impida presentarlos en este juicio de reclamación tributaria”.

<sup>59</sup> En el mismo sentido, TTA Región del Maule, sentencia de 6 de agosto de 2012, considerando vigésimo cuarto, RUC 11-9-0000035-0, 11-9-0000047-4, RIT GR-07-00010-2011, GR-07-00014-2011.

Que va de una parte a otra sin detenerse en los puntos intermedios. 3. adj. Que se encamina derechamente a una mira u objeto.

El mismo diccionario expresa que “operación” (Del lat. operatĭo, -ōnis), es 1. f. Acción y efecto de operar. 2. f. Ejecución de algo. 3. f. Com. Negociación o contrato sobre valores o mercaderías. Operación de bolsa, de descuento.

Nuestra legislación tributaria utiliza la expresión operaciones en distintas normas, que no es del caso mencionar.<sup>60</sup>

Jaime Andrés González Orrico entiende por “operaciones fiscalizadas” “los negocios, actos o hechos, respectivamente celebrados o ejecutados por el contribuyente que, de acuerdo a la ley: a) gatillan la aplicación de uno o más impuestos; b) integran la base imponible de un determinado impuesto o permiten rebajarla, sea como gasto, crédito u otro concepto; c) configuran un crédito en contra del Fisco; d) fundamentan una exención; y/o e) permiten acceder o mantener un determinado régimen especial de tributación”.<sup>61</sup>

**El Tribunal Tributario y Aduanero de Coquimbo** estimó que 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. Tampoco cumple el Servicio, con su carga procesal de especificar cuáles, de los documentos acompañados al proceso, deben ser excluidos en virtud de la norma señalada, y cuál es su correspondencia con los documentos solicitados en la citación, para sí analizar la concurrencia de los demás requisitos. Entrega, de

---

<sup>60</sup> El texto La inadmisibilidad probatoria en el procedimiento general de reclamaciones, algunos alcances de la jurisprudencia emanada de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, González Orrico, Jaime Andrés, op. Cit., p. 272, señala varias normas del Código Tributario, ley del IVA, LIR. Lo propio hace este autor en Tópicos de Derecho Tributario, Librotecnia, año 2015, páginas 99, 100 y 101.

<sup>61</sup> González Orrico, Jaime Andrés, Tópicos de Derecho Tributario, op. cit., p. 103. Los mismos requisitos, más el siguiente: “ponen de manifiesto su capacidad contributiva”, aparecen en el texto del mismo autor, La inadmisibilidad probatoria en el procedimiento general de reclamaciones, op. cit., p. 274.

este modo, al Tribunal la tarea de suponer los documentos cuya exclusión solicita, lo que no se condice con el impulso procesal del procedimiento, ni las cargas procesales de las partes.<sup>62</sup>

En igual sentido, el mismo **Tribunal Tributario y Aduanero de Coquimbo** señala que tampoco se cumple con otra exigencia de la norma, cual es, que los antecedentes tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas, en cuanto la citación, en su mayoría, no precisa el período, 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.<sup>63</sup>

En el caso de la **inadmisibilidad documentaria del artículo 60 bis inciso 3°**, introducida por la última reforma tributaria y su simplificación posterior, el Servicio—como se adelantó— no solicita antecedentes al reclamante que tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas, sino que requiere al contribuyente sujeto a sistemas tecnológicos, los perfiles de acceso o privilegios necesarios para acceder o conectarse a ellos. . En todo caso, tales perfiles y privilegios que requiere el Servicio buscan en definitiva llegar también a los antecedentes de aquel contribuyente, que ha sustituido sus libros de contabilidad y registros auxiliares por sistemas tecnológicos, conforme a los incisos 4 o final del artículo 17; antecedentes que estén vinculados en forma directa con las operaciones fiscalizadas, y que precisan para su conocimiento necesariamente la entrada por una puerta tecnológica.

No obstante ello, la ley señala que en caso que el contribuyente de los sistemas tecnológicos, entrase o de cualquier modo interfiera en la fiscalización, el Servicio deberá, mediante resolución fundada y con el mérito de los antecedentes que obren en su poder, declarar que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización. El alcance de la motivación de la resolución entonces nos hará preguntarnos más adelante, si, amén del perfil de acceso, se debe solicitar al contribuyente los antecedentes que tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas.

---

<sup>62</sup> Tribunal Tributario y Aduanero de Coquimbo, fallo del 11 de diciembre de 2012, considerando décimo, RUC N°: 12-9-0000116-7, RIT: GR-06-00015-2012.

<sup>63</sup> Tribunal Tributario y Aduanero de Coquimbo, sentencia de 15 de mayo de 2012, considerando décimo, RUC N°: 11-9-00000235-3, RIT: GR-06-000022-2011.

c) Que los antecedentes hayan sido solicitados determinada y específicamente.

Conforme el Diccionario de la Real Academia Española<sup>64 65</sup>, la voz “determinado, da”. (Del part. de determinar). Significa 1. adj. Osado, valeroso. U. t. c. s. Y “determinar”. (Del lat. determināre). 1. tr. Fijar los términos de algo. 2. tr. Distinguir, discernir. 3. tr. Señalar, fijar algo para algún efecto. Determinar día, hora. En cuanto al concepto “específicamente”, el mismo diccionario nos dice: 1. adv. m. De manera específica. Y de “especificar”. (De específico). 1. tr. Explicar, declarar con individualidad algo. 2. tr. Fijar o determinar de modo preciso. Por último “específico, ca”.(Del lat. tardío specificus). Significa 1. adj. Que es propio de algo y lo caracteriza y distingue de otras cosas.

En este requisito la jurisprudencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros ha sido rigurosa en cuanto a exigir que los antecedentes hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio de Impuestos Internos.

---

<sup>64</sup> El Tribunal Tributario y Aduanero de Antofagasta, fallo del 13 de marzo de 2012, RUC 11-9-0000222-1, RIT GR-03-00020-2011, en el considerando decimonoveno indaga también en el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua los conceptos de determinar y específico.

Lo propio el Tribunal Tributario y Aduanero de Coquimbo, sentencia de 30 de marzo de 2015, RUC N°: 14-9-0001902-6, RIT: GR-06-00045-2014. En el considerando undécimo dice que 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 solo de esta forma, cumpliendo los demás requisitos, será procedente la declaración de la inadmisibilidad probatoria.

<sup>65</sup> El Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Atacama, sentencia de 12 de junio de 2013, considerando décimo, RUC N° 12-9-0000505-7, RIT GR-04-00011-2012. Al efecto dice: Resulta esencial determinar el correcto sentido y alcance de la norma, en especial, a la forma como deben entenderse las expresiones “solicitados determinada y específicamente” utilizadas por el legislador, términos que no se encuentran definidos en la ley, por lo que, de acuerdo al artículo 20 del Código Civil se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras. Así el DRA de la Lengua Española refiere que “determinar” significa fijar los términos de algo, distinguir, discernir y, “específico” que es propio de algo y lo caracteriza y distingue de otras cosas; concreto, preciso, determinado. De esta forma, la exigencia que impone la ley al SII al momento de requerir los antecedentes en una citación, es que 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. La Ilustrísima Corte de Apelaciones de Copiapó confirmó el fallo y la Corte Suprema rechazó un recurso de casación en el fondo.

Una de las primeras sentencias sobre el particular emana del **Tribunal Tributario y Aduanero de Antofagasta**<sup>66</sup>. En su considerando decimocuarto, señala que para que un antecedente probatorio no sea admisible en el juicio, se requiere copulativamente el cumplimiento de determinados requisitos que indica. En el considerando decimoctavo, después de indicar que la norma aplicable es de naturaleza excepcional, al imponer una sanción procesal, limitando la libertad probatoria de la parte reclamante, motivo por el cual, debe ser interpretada y aplicada de manera estricta, toda vez que su incorrecta aplicación podría vulnerar el principio de la supremacía constitucional al quebrantar la garantía del debido proceso, considera esencial determinar el correcto sentido y alcance de la norma, en especial, a la forma como deben entenderse las expresiones “determinada y específicamente” utilizadas por el legislador. En el considerando decimonoveno, y en mérito de los artículos artículo 19, 20 y 21 del Código Civil, el mismo fallo señala que el legislador no ha definido expresamente los términos “determinada y específicamente”; además, éstos 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. Y para los efectos de determinar el sentido natural y obvio de las palabras “*determinar*” y “*específico*”, según el uso general de las mismas, este sentenciador se remite a lo que sobre el particular señala el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

En el mismo considerando decimonoveno, el fallo conforme el uso general de los términos en cuestión, 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.

En el considerando vigésimo, indica que los antecedentes requeridos por el Servicio mediante la Citación, fueron: “- *Carné de identidad o Cédula de Rut, según corresponda.* - *En caso de enviar un mandatario, éste deberá acreditar la representación por escrito.* - *Documentación que justifique la declaración del año de la inconcurrencia.* - *Documentación relativa a inversiones que acredite origen y disponibilidad de los fondos aplicados a la*

---

<sup>66</sup> Sentencia de 13 de marzo de 2012, RUC: 11-9-0000222-1, RIT: GR-03-00020-2011.

*cobertura de los desembolsos durante los últimos 3 años. - Libro de Ingresos y Egresos, con la documentación de respaldo. - 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. - Libro de Compras y Ventas. - Antecedentes necesarios para la confección del Formulario 1886 del ejercicio comercial que se declara. - Formulario 29 del ejercicio comercial que declara. - Libros de Contabilidad. - Formulario 4415, Inscripción del RUT y/o Declaración de Inicio de Actividades.”*

Así, de la Citación concluye que el Servicio no solicitó determinada y específicamente los documentos acompañados por la reclamante, toda vez solicitó en *términos generales y amplios* los Libros de Contabilidad, sin precisar, singularizar o distinguir qué libros de contabilidad eran los requeridos, debiendo recordar que en la técnica contable existen diversos libros de contabilidad, admitiendo distintas clasificaciones, como por ejemplo aquella que distingue entre principales y auxiliares. En efecto, contablemente se pueden encontrar diferentes tipos de libros de contabilidad, como son, por ejemplo los libros Diario, Mayor, Inventarios y Balances, Diario Mayor, Mayor Americano, Caja Americana, Caja Tabular, etc., que, según sea el sistema de contabilidad aplicado, pueden ser usados por los contribuyentes para los efectos contables.<sup>67</sup>

Otro fallo interesante sobre el particular, es el del **Tribunal Tributario y Aduanero de Coquimbo**<sup>68</sup>, que en su considerando noveno indica que *la citación, a primera vista no cumple con los requisitos de determinación y especificidad* que exige la ley, para que se haga efectiva la sanción y se tengan por no presentados los antecedentes. A saber, en la citación se solicitó al reclamante que acompañara los siguientes antecedentes: Libros: Caja, Diario, Mayor, Inventario y Balance, Remuneraciones, Retenciones, FUT, Control de existencias y todos los

---

<sup>67</sup> En el mismo sentido, Tribunal Tributario y Aduanero de Antofagasta sentencia de 01 de junio de 2012, RUC 11-9-0000212-4, RIT GR-03-00019-2011 (considerandos confirmados por la I. Corte de Antofagasta, sentencia de 7 de septiembre de 2012, Rol Corte 8-2012). En el considerando Décimo **tercero**: Que, en virtud del principio de economía procesal, primeramente, el análisis se centrará en verificar si el Servicio de Impuestos Internos cumplió con las exigencias establecidas en el inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario, principalmente con aquellas que se refieren a: a) Haber efectuado el requerimiento de antecedentes en una citación del artículo 63 del Código Tributario; y que b) Efectivamente, en la citación, se hubiere cumplido por parte del Servicio con la exigencia de haber solicitado determinada y específicamente aquellos antecedentes cuya inadmisibilidad ahora se alega.

<sup>68</sup> Tribunal Tributario y Aduanero de Coquimbo, sentencia de 11 de diciembre de 2012, RUC N°: 12-9-0000116-7, RIT: GR-06-00015-2012.

registros que utilice en su sistema contable y el respectivo Plan de Cuentas; Libro de Compras y Ventas; Copias de facturas de ventas, guías de despacho, notas de débito y crédito emitidas; Facturas de proveedores, facturas de compras, guías de despacho, notas de débito y crédito recibidas (ejemplares: original y triplicado control tributario); Declaraciones Mensuales de IVA (formularios 29) Declaraciones anuales de Impuesto a la; Renta; Escritura de constitución de sociedad y representación legal; Otros: Determinación RLI, y contratos de venta y/o prestación de servicios. Pero se puede observar, 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.

En otro fallo, el mismo Tribunal Tributario y Aduanero consideró que según se observa en la citación se solicitó los antecedentes referidos, 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.<sup>69 70</sup>

---

<sup>69</sup> Tribunal Tributario y Aduanero de Coquimbo, sentencia de 15 de mayo de 2012, considerando noveno, RUC N°: 11-9-00000235-3, RIT: GR-06-000022-2011. Respecto de los antecedentes, señala 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 I”, 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 periodo 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 periodo 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

En el considerando undécimo, el mismo fallo agrega que, además, la solicitud que se formula por el Servicio al evacuar el traslado, no individualiza ninguna pieza del proceso en particular, sino más bien, copia lo que se indica en la Citación N° 23 que antecede a las liquidaciones reclamadas. Además de que la individualización, como quedó dicho antes, es de carácter general, muchos de estos antecedentes, no han sido acompañados al proceso, por lo que mal podría decretarse su inadmisibilidad. 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. En efecto, el Servicio no determina respecto de qué antecedentes del proceso se solicita la inadmisibilidad y es de toda lógica que no puede solicitarse la exclusión respecto de antecedentes que no han sido acompañados al proceso. Quede dicho a mayor abundamiento que, en la especie se ha configurado una suerte de renuncia tácita por parte del Servicio, en cuanto sus pretensiones se han sustentado en parte de los documentos que luego se pide no se admitan. Conforme esto y lo indicado en las consideraciones anteriores, esta alegación del Servicio no podrá prosperar en los términos en que ha sido formulada.<sup>71</sup>

En el caso de la **inadmisibilidad documentaria del artículo 60 bis inciso 3°**, el Servicio no solicita al reclamante, antecedentes determinada y específicamente, que tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas, sino que requiere al contribuyente sujeto a sistemas tecnológicos, los perfiles de acceso o privilegios necesarios para acceder o conectarse a ellos. Pero según ya se dijo, dicho artículo señala que en caso que el contribuyente de los sistemas

---

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 periodo 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 periodo al que se refiere el requerimiento.

<sup>70</sup> El Primer TTA de Santiago RUC: 13-9-0002122-9, RIT: GR-15-00335-2013, en sentencia de 12 de agosto de 2014, considerando décimo, concluyó que la solicitud de los antecedentes efectuada por el Servicio en la citación, y respecto de los cuales incidenta de inadmisibilidad probatoria, es meramente genérica y no cumple con los estándares de determinación y especificidad exigidos por la ley, conclusión que surge indefectiblemente del significado de dichos términos como de la interpretación restrictiva que se le debe dar a la norma contenida en el inciso 11 del artículo 132 del CT al constituir una limitación al ejercicio del derecho de defensa del contribuyente; todas razones por las cuales los dos incidentes promovidos por el SII habrán de ser rechazados. El fallo fue confirmado por sentencia de 18 de noviembre de 2014, Rol Corte N° 107-2014, Tributario y Aduanero. Y –hace muy poco– por sentencia de 2 de agosto de 2016, la Corte Suprema rechazó un Recurso de casación deducido por el SII, Rol CS Rol N° 991-15.

<sup>71</sup> Ídem nota anterior.

tecnológicos, entrase o de cualquier modo interfiera en la fiscalización, el Servicio deberá, mediante resolución fundada y con el mérito de los antecedentes que obren en su poder, declarar que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización. Pronto veremos si además del perfil de acceso, el Servicio debe solicitar al contribuyente los antecedentes que hayan sido solicitados determinada y específicamente.

Sobre el particular, cabe hacer presente que su Excelencia, la Corte Suprema, rechazó el recurso de casación en el fondo deducido por el Servicio de Impuestos Internos en contra de la sentencia dictada por la I. Corte de Apelaciones de Santiago, que confirmó la dictada por el **Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana**, que acogió el reclamo dejando sin efecto las liquidaciones, señalando que es posible entrar al análisis de la denunciada transgresión de la norma, ya que tiene el carácter de ser reguladora de la prueba, siendo relevante recordar que la reclamada protesta por su falta de aplicación, a pesar que se verificaban las condiciones para ser utilizada en el caso concreto. La sentencia se basó, para decidir de esa forma, en que tales instrumentos no habían sido solicitados determinadamente en la citación, ya que se requirió “documentación relativa a las inversiones que acredite origen y disponibilidad de los fondos aplicados a la cobertura de desembolsos durante los últimos 3 años”.

La transcripción antes mencionada, resulta bastante para desestimar el reclamo. Ello es así porque la solicitud de antecedentes de la citación *carece absolutamente de claridad*, conclusión que no se basa en la falta de indicación concreta de la documentación que se requería, sino en que no se precisaron las operaciones cuya justificación se necesitaba. En ese sentido, si bien es posible reconocer que el contenido del requerimiento de antecedentes que formule el ente fiscalizador no es idéntico en todos los casos, y que el mayor o menor grado de exactitud de éste depende del nivel de conocimiento que la autoridad administrativa tenga de las operaciones a examinar y su contexto, en un caso como el que nos atañe, esto es, justificación del origen de ciertas inversiones, nada obsta a que la petición sea determinada en cuanto a los negocios o adquisiciones cuyos fondos llaman la atención del Servicio y motivan la fiscalización. De esta manera, si bien la especificidad de la documentación que se requiere, en el caso concreto, puede ser materia de una exigencia menos rigurosa, no ocurre lo mismo con la determinación de la misma, y al advertirse la falta de esa determinación en la citación practicada al contribuyente, resulta correcta la decisión de los jueces del fondo en torno a rechazar la incidencia de inadmisibilidad probatoria al constatarse el incumplimiento

de las condiciones previstas en la ley para su aplicación. En estas circunstancias, no queda sino rechazar este apartado del recurso.<sup>72</sup>

d) Que el reclamante, no obstante disponer de ellos, no los haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo de un mes que establece el artículo 63 inciso 2°.

En cuanto al término “disponer”, el **Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de los Ríos** plantea que es evidente que la interpretación de dicho término, utilizado por el legislador podría ser diversa y que la propuesta por el Tribunal podría, en ciertos casos, beneficiar al contribuyente negligente. En otras palabras, es efectivo que al término “disponer” se le podría dar un sentido más amplio, de manera de incluir casos en que si bien el contribuyente no tiene físicamente el documento, podría fácilmente obtenerlo como sucede, por ejemplo, con la obtención de un certificado. En cambio, en su interpretación más estricta, que seguirá este Tribunal, exige tener físicamente y efectivamente en su poder el documento.<sup>73</sup>

Y agrega, existen poderosas razones para dar al término “*disponer*” un alcance limitado. La exclusión de prueba, es excepcional. Además, la aplicación no solo limita el objetivo central de la prueba, esto es, el establecimiento de la verdad de los hechos; sino que impacta en el ejercicio del derecho de defensa de los contribuyentes frente a la Administración Tributaria.<sup>74</sup>

Este mismo tribunal había entendido que la reclamante no disponía de los documentos solicitados al momento de la citación, motivo por el que no se dio lugar a la exclusión probatoria señalada. “*En efecto, consta en autos que los certificados acompañados en autos tienen fecha de 16 de Agosto de 2012 y 19 de Noviembre del mismo año, mientras que la citación es de Abril de 2012. Es decir, el contribuyente no tenía en su poder los documentos que interesan al tiempo de la citación*”. Y agrega, la sola circunstancia de que el Servicio solicite específica y determinadamente un documento no es suficiente para que opere la exclusión. Es más, tampoco es suficiente con que se solicite un determinado antecedente y que el contribuyente haya podido razonablemente obtenerlo. *Se requiere, además, que lo haya tenido efectivamente en su poder*, que haya dispuesto de él. En consecuencia, no dio lugar a la

---

<sup>72</sup> Corte Suprema, Sentencia 25 de mayo de 2015, Rol Corte 21.826-14, considerando cuarto, párrafos 3° y 4°.

<sup>73</sup> Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de los Ríos, sentencia de 06 de marzo de 2013, considerando vigésimo tercero, RUC 12-9-0000506-5, RIT GR-11-00022-2012.

<sup>74</sup> Ídem nota anterior.

solicitud del Servicio de aplicar en la especie la exclusión de prueba prevista en el artículo 132, inciso 11° del Código Tributario<sup>75</sup>.

En cuanto a la expresión íntegra, conforme al diccionario de la Academia Española, se refiere íntegro, gra, Del lat. intēger, -gra'intacto', 'puro'. Sup. irreg. integérrimo, cult.; reg. integrísimo. 1. adj. Que no carece de ninguna de sus partes. 2. adj. Dicho de una persona: Recta, proba, intachable.

Si el contribuyente acompaña solo en parte los antecedentes requeridos por el Servicio, aquel no cumplirá con su deber de colaborar con la Administración impositiva, y el tribunal dará lugar a la alegación del Servicio y declarará la Inadmisibilidad documentaria recabada, respecto de los instrumentos no aportados en forma completa por el contribuyente. No así respecto de los antecedentes también requeridos por la Administración y entregados por el contribuyente, los que no deben ser excluidos del proceso.

En seguida, si el contribuyente solo acompaña por ejemplo los libros de contabilidad y no los documentos que la sustentan, la Inadmisibilidad documentaria afectará solo a estos últimos, y no a los mencionados libros, sin perjuicio del hecho que si la sustentación de la contabilidad es determinante, perderá fuerza la prueba efectivamente aportada por el contribuyente.

e) Que el Servicio haya alegado la inadmisibilidad documentaria.

e.1.) Exigencia de la petición de Inadmisibilidad Documentaria.

El artículo 132 inciso duodécimo del Código Tributario, prescribe que el Juez Tributario y Aduanero se pronunciará en la sentencia sobre la inadmisibilidad. Tal norma supone necesariamente una controversia sobre este tópico, controversia que debe nacer precisamente del hecho que el Servicio de Impuestos Internos, sea al momento de contestar la reclamación o dentro del término probatorio, *en forma expresa alegue la inadmisibilidad documentaria* para ese caso concreto.

---

<sup>75</sup> Ídem nota anterior.

Ello deja del todo descartada la posibilidad de declarar de oficio esta restricción probatoria, y, obviamente, a la luz de una citación que contenga la solicitud de determinados y detallados antecedentes, aperebir al Servicio a pronunciarse si ejercerá la acción o renuncia a la misma.

Según el diccionario de la Real Academia Española, alegar significa 1. tr. Dicho de una persona: Citar o traer a favor de su propósito, como prueba, disculpa o defensa, algún hecho, dicho, ejemplo, etc. 2. tr. Exponer méritos, servicios, etc., para fundar en ellos alguna pretensión. 3. intr. Der. Dicho del interesado o de su abogado: Argumentar, oralmente o por escrito, hechos y derechos en defensa de su causa. 4. intr. Can. y Am. Disputar, altercar.

Entendemos que la alegación, excluye los escritos de téngase presente que el Servicio de Impuestos Internos efectúe dentro de la contestación de la reclamación, o en un otrosí del mismo escrito, o en otra ulterior etapa adjetiva dentro del procedimiento. Así, el juez tributario que, fundado en dicho téngase presente, declare la Inadmisibilidad Documentaria, significaría dar ultra petita –causal del numeral 4° del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil– que constituye un vicio procesal en materia tributaria, y si bien no procede contra este tipo de fallos el recurso de casación en la forma ni su anulación de oficio –artículo 140 del Código Tributario–, de cometerse en primer grado tal vicio, este puede ser enmendado por la Corte de Apelaciones facultada por la misma disposición, a corregir los vicios en que se hubiera incurrido.

En el Capítulo II ya se hizo referencia a la oportunidad en que el Servicio debe alegar la inadmisibilidad documentaria, y nos remitimos a ello.

Sobre el particular el **Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto Montt**, considera como requisito adicional que los elementos que suponen la sanción de inadmisibilidad, sean alegados por la parte que tiene interés en ello y que se rinda prueba sobre ellos en el proceso, pues tanto la omisión en sí misma como el hecho de que los antecedentes estaban a disposición del contribuyente durante la época que fija el artículo 63, y que se cuenta a partir de la notificación de la citación efectuada a base de esa norma, son hechos que no pueden constar al Tribunal, por lo que no puede declararlo de oficio.<sup>76</sup>

---

<sup>76</sup> Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de los Lagos, sentencia de 20 de marzo de 2013, considerando quinto, RUC 12-9-0000303-8, RIT GR-12-00017-2012. Y agrega al final del mismo considerando: A ello cabe agregar que la sanción descrita no ha sido expresamente alegada por la reclamada durante el proceso. En el mismo sentido, sentencia de 19 de noviembre de 2012 de igual tribunal, RUC 12-9-0000211-2, RIT GR-12-00010-2012.

En seguida, cual requisito de procesabilidad es menester que la alegación que nos ocupa, el Servicio de Impuestos Internos la materialice una vez que el contribuyente –en forma previa– haya acompañado al proceso los antecedentes requeridos en la citación; nunca antes, lo que se verá en el próximo requisito.

#### e.2.) Renuncia a la petición de Inadmisibilidad Documentaria.

Como esta institución procesal está establecida solo en favor del SII, éste puede optar por no alegarla en el expediente de reclamación tributaria, sea respecto de todos los antecedentes involucrados y signados en la citación respectiva (renuncia tácita total), sea con relación sólo a alguno de ellos (renuncia tácita parcial). En este último caso alegará la Inadmisibilidad Documentaria respecto de los antecedentes que le interesa dejar fuera de la prueba. También el Servicio está facultado para renunciar en forma expresa a alegar la inadmisibilidad respecto de todos los documentos correspondientes (renuncia expresa total), o bien respecto de determinados antecedentes (renuncia expresa parcial). En este último caso, además, alegará la Inadmisibilidad Documentaria respecto de los antecedentes que le interesa dejar fuera de la prueba.

El **Tribunal Tributario y Aduanero de Coquimbo** ha considerado que 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 tácitamente, no invocando la norma o, sirviéndose para sus propias pretensiones de dichos antecedentes.<sup>77</sup>

f) Que la inadmisibilidad documentaria sea solicitada dentro de los límites del juicio, respecto de antecedentes que efectivamente hayan sido hechos valer por el reclamante.

Este requisito es planteado por el **Tribunal Tributario y Aduanero de Coquimbo**, por tratarse de una cuestión que debe promoverse por la reclamada en el curso del proceso, que sea solicitado dentro de los límites del juicio, respecto de antecedentes que efectivamente hayan sido hechos valer por el reclamante.<sup>78</sup>

---

<sup>77</sup> Fallos del Tribunal Tributario y Aduanero de Coquimbo, 11 de diciembre de 2012, RUC N°: 12-9-0000116-7, RIT: GR-06-00015-2012; y 15 de mayo de 2012, RUC N°: 11-9-00000235-3, RIT: GR-06-000022-2011.

<sup>78</sup> Ídem nota anterior. En igual sentido, mismo tribunal, 30 de marzo de 2015, RUC N°: 14-9-0001902-6, RIT: GR-06-00045-2014.

Así, no es posible entender subsanado otro defecto de la demanda incidental, esto es, que fue promovida antes de que existiera la causa que lo motiva y no fue objeto de ratificación particular en la oportunidad que efectivamente existiera la infracción que se reclama. En efecto, por tratarse de una cuestión de antecedentes debe ser solicitada dentro de los límites del juicio, respecto de antecedentes que efectivamente hayan sido hechos valer por el reclamante. En la especie, al momento de efectuarse la solicitud, ninguno de los antecedentes que se pide no sean admitidos, habían sido acompañados por la contraria, con lo que el artículo resulta extemporáneo. Incluso si se pudiera admitir que el incidente se ha promovido en términos hipotéticos y para el evento que efectivamente se acompañe alguno de los antecedentes en cuestión, necesariamente debiera haberse hecho presente una vez que se presentara alguno de los documentos en cuestión, a objeto de saber que era a esos antecedentes a los que se refería en su solicitud, tal ratificación tampoco existió. Por el contrario, cuando la reclamante acompañó documentos al proceso, se les tuvo por acompañados con citación y la reclamada nada dijo. Incluso, algunos de los antecedentes que se pide no sean admitidos en el juicio, nunca fueron acompañados, por lo que no es posible que se sancione al reclamante rechazándole antecedentes que no ha pedido agregar al proceso. En consecuencia, al no ser posible identificar las piezas precisas del proceso respecto de las cuales se solicita aplicar la sanción procesal en discusión, niega lugar al incidente.<sup>79</sup>

En suma, *al momento de plantearse la solicitud de inadmisibilidad documentaria, los antecedentes respectivos deben estar efectivamente acompañados* por el actor a los autos, de lo contrario la solicitud deberá ser declarada extemporánea, por anticiparse atolondradamente a la oportunidad procesal que la ley franquea.

En seguida, los documentos pueden ser acompañados en el juicio hasta el vencimiento del término probatorio, que será de veinte días y dentro de él se deberá rendir toda la prueba (artículo 348 del Código de Procedimiento Civil).

La **Ilustrísima Corte de Apelaciones de Concepción** en el considerando cuarto de su sentencia, señaló: *“Pero aún más, al no cuestionar el Servicio en su contestación tales documentos acompañados por el contribuyente reclamante, la litis quedó determinada por lo expuesto en el reclamo y en la contestación, luego no puede el Servicio ahora, en su apelación,*

---

<sup>79</sup> Tribunal Tributario y Aduanero de Coquimbo, 30 de marzo de 2015, considerando décimo, RUC N°: 14-9-0001902-6, RIT: GR-06-00045-2014.

*entrar a discutir cuestiones que no objetó en su oportunidad, o dicho en otras palabras, no puede en la apelación agregar a la Litis puntos nuevos”.*<sup>80</sup>

El **Tribunal Tributario y Aduanero de Punta Arenas**, estima que nada obsta ni impide que la parte reclamante pueda presentar dichos antecedentes en la etapa jurisdiccional ante este Tribunal, a pesar de que no los acompañó cuando fue requerido por la reclamada en la etapa administrativa, considerando además que dichos documentos no fueron objetados durante el proceso por la contraria y asimismo el Servicio, no ejerció la facultad que le concede el inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario.<sup>81</sup>

g) Que el contribuyente no logre probar que no acompañó los antecedentes dentro de plazo, por causas que no le hayan sido imputables, incluyendo el caso de haber solicitado al Servicio prórroga del plazo original para contestar la citación y ella no fue concedida o lo fue por un plazo inferior al solicitado.

El reclamante siempre podrá probar que no acompañó los antecedentes dentro de plazo, por causas que no le hayan sido imputables, incluyendo el caso de haber solicitado al Servicio prórroga del plazo original para contestar la citación y ella no fue concedida o lo fue por un plazo inferior al solicitado.

En primer término, entonces, nos encontramos que el reclamante siempre podrá probar que no acompañó la documentación en el plazo señalado, por causas que no le hayan sido imputables.

A este respecto, cabe señalar que el inciso 12° del artículo 132° del Código Tributario pone de cargo del reclamante, la prueba de que no le asiste responsabilidad en el hecho, de no haber acompañado la documentación en el plazo señalado en el artículo 63.<sup>82</sup>

Por otra parte, con la dictación de la ley N°20.752, de 2014, se incluye como *causal de inimputabilidad* que la solicitud de *prórroga* del plazo por parte del contribuyente, para contestar la citación, *sea negada total o parcialmente* por el ente fiscalizador.

---

<sup>80</sup> ICA de Concepción, sentencia de 26 de junio de 2015, Rol Corte 49-2014 Tributaria y Aduanera.

<sup>81</sup> Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Magallanes, sentencia de 19 de enero de 2013, considerando decimosexto, RUC: 12-9-0000326-7, RIT: GR-09-00008-2012.

<sup>82</sup> Tribunal Tributario y Aduanero de la Araucanía, sentencia de 12 de julio de 2012, considerando decimocuarto, RUC: 11-9-0000220-5, RIT: GR-08-00055-2011.

g.1.) Causas que no le hayan sido imputables al contribuyente.

La ley le da la posibilidad al contribuyente de probar que no acompañó los antecedentes dentro de plazo, por causas que no le hayan sido imputables. El Diccionario de la Real Academia Española dice que “imputable” es 1. adj. Que se puede imputar. E imputar (Del lat. imputāre) 1. tr. Atribuir a alguien la responsabilidad de un hecho reprobable. 2. tr. Señalar la aplicación o inversión de una cantidad, sea al entregarla, sea al tomar razón de ella en cuenta.

De esta manera, la norma en análisis admite que el contribuyente puede alegar que no le es atribuible la responsabilidad de un hecho reprobable.

Al efecto, el **Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco** ha entendido que la *carga de la prueba* para demostrar la *inimputabilidad corresponde al contribuyente*. Así consideró que el inciso 12° del artículo 132° del Código Tributario pone de cargo del reclamante, la prueba de que no le asiste responsabilidad en el hecho, de no haber acompañado la documentación en el plazo señalado en el artículo 63<sup>83</sup>.

Un caso claro de inimputabilidad del contribuyente lo constituye el caso que los antecedentes no estuviesen en su poder. En tal sentido, los documentos pueden estar en poder de un tercero, como el contador, o del Servicio de Impuestos Internos. Respecto de esta última posibilidad, conforme al artículo 8 bis, N° 6° del Código Tributario y sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución y las leyes, constituye un derecho del contribuyente, el 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. Al interesado le asiste el derecho a reclamar en contra de actos u omisiones del Servicio que vulneren cualquiera de los derechos del artículo 8 bis, tales contiendas serán conocidas por el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del Párrafo 2° del Título III del Libro Tercero del Código Tributario.

El **Tribunal Tributario y Aduanero de Arica**, señaló que de la lectura detenida de autos, se advierte en forma clara que el contribuyente no alegó una o más causas que no le hayan sido imputables ni aportó prueba alguna en tal sentido. Antes bien, los testigos presentados

---

<sup>83</sup> Tribunal Tributario y Aduanero de la Araucanía, sentencia de 12 de julio de 2012, considerando decimocuarto, RUC: 11-9-0000220-5, RIT: GR-08-00055-2011.

por el actor declaran en sentido contrario, y atribuyen el incumplimiento de acompañar los documentos exigidos por el Servicio, a un olvido.<sup>84</sup>

En lo que se refiere al caso de documentos sometidos a secreto o reserva, como el caso del procedimiento de los artículos 62 y 62 bis del Código Tributario, si bien existe secreto o reserva, tal limitación opera en contra del SII, y a favor del Contribuyente, motivo por el cual estimamos que este último puede renunciar a este secreto y reserva, y presentar los antecedentes en sede administrativa. Pero lo cierto es que no estará obligado en modo alguno a hacerlo; antecedentes que teniendo tal calidad constituirán para el contribuyente una causal de inimputabilidad, y en definitiva no podría prosperar sobre los mismos una inadmisibilidad documentaria.

Otra causal no imputable al contribuyente podría ser el caso de enfermedad grave debidamente comprobada, accidente, terremoto, aluvión, incendio, etcétera, en la medida lógicamente, que haya impedido al contribuyente hacer llegar los documentos al Servicio fiscalizador, ya sea personalmente o a través de un tercero. Todo ello sin perjuicio de la posibilidad de tratarse de algún *hecho notorio* que habilite al Tribunal, una vez que el obligado lo alegue, a resolver sobre ese aspecto sin necesidad de prueba, pues se entiende que el juez evidente y razonablemente ya conoce de él.

Frente a lo alegado por la reclamante, en orden a que no aportó los antecedentes requeridos durante la etapa de citación, debido a graves problemas de salud que la aquejaban, **el Tribunal Tributario y Aduanero de Copiapó**, de acuerdo a la prueba rendida en autos, en especial los documentos de carácter médico acompañados, consideró que no cabía duda del delicado estado de salud de la reclamante, luego del trasplante que le fuera realizado el año 2011, pero –a su juicio– dicha situación no fue óbice para cumplir con el requerimiento de antecedentes efectuado en abril de 2012 por el Servicio de Impuestos Internos, considerando que la actora se ausentó en el mes de mayo de 2012 para efectuarse un examen programado, y que además pudo realizar los trámites administrativos ante dicho Servicio, a través de los representantes facultados por ella frente a ese organismo o mediante su propio contador, quien tomó conocimiento de la notificación de la citación dentro de los plazos para evacuar su

---

<sup>84</sup> Tribunal Tributario y Aduanero de Arica y Parinacota, fallo de fecha 12 de junio de 2014, considerando decimoséptimo, RUC N° 13-9-0002042-7, RIT N° GR-01-00012-2013.

respuesta, pudiendo incluso solicitar una prórroga de ésta, de acuerdo al artículo 63 del Código Tributario, todo lo cual no aconteció.<sup>85</sup>

**El Tribunal Tributario y Aduanero de la Araucanía**, sostuvo que el argumento central que sostiene el contribuyente es que no tomó conocimiento de la Citación formulada por el órgano fiscalizador, debido a que un dependiente de la empresa no comunicó oportunamente dicho requerimiento, apoyando dicho aserto en la prueba testimonial y documental. Pero la causal de inimputabilidad en los hechos impetrada por el reclamante, se refiere a cuestiones relacionadas con la organización interna de la empresa, que lógicamente se encuentra dentro de la esfera de control del contribuyente o de sus representantes. Así, es necesario contar con antecedentes probatorios fehacientes y completos que permitan establecer, sin lugar a dudas, no solo que el empleado no entregó oportunamente la documentación recibida del Servicio, sino que, además, esa omisión se verificó a pesar de las instancias de control o supervisión que existían en la sociedad, siendo la prueba aportada por el reclamante insuficiente para sustentar la tesis de inimputabilidad que plantea.<sup>86</sup>

En todo caso el desorden administrativo, o el error de las personas encargadas de la tramitación ante el Servicio de Impuestos Internos, no es casual por cierto de inimputabilidad, atento derivar más bien de un descuido en la administración del negocio, que un acto efectivo que justifique el incumplimiento.<sup>87</sup>

g.2.) Inclusión de nuevas causales que no le hayan sido imputables.

La ley N° 20.752, publicada en el Diario Oficial de 28 de mayo de 2014 que Modifica Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros, en Materia de Plantas, en su artículo 3º, N° 1, agregó en el inciso undécimo del artículo 132 del Código Tributario, a continuación de la palabra "*imputables*", la siguiente frase final: "*incluyendo el caso de haber solicitado al Servicio*

---

<sup>85</sup> El Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Atacama, sentencia de 12 de junio de 2013, considerandos duodécimo y siguientes, RUC N° 12-9-0000505-7, RIT GR-04-00011-2012.

<sup>86</sup> Tribunal Tributario y Aduanero de la Araucanía, sentencia de 12 de julio de 2012, considerandos duodécimo a decimosexto, RUC: 11-9-0000220-5, RIT: GR-08-00055-2011.

<sup>87</sup> El Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Atacama, en la sentencia de 2 de diciembre de 2011, considerandos vigésimo primero y siguientes, RIT GR-04-00001-2011, RUC 11-9-0000062-8; respecto a lo planteado por la reclamante en orden a que los antecedentes no fueron presentados al SII "debido a serios problemas de orden administrativo que en ese tiempo afectaban a la empresa", señala que quien debía cumplir con sus deberes ante la administración tributaria, es el contribuyente y no puede excusar su incumplimiento en hechos imputables a su exclusiva responsabilidad, motivo por el cual, en esa parte, el reclamo será rechazado.

*prórroga del plazo original para contestar la referida citación y ella no fue concedida o lo fue por un plazo inferior al solicitado".*

El modificado inciso 11° del artículo 132, para los efectos de que el reclamante siempre pueda probar que no acompañó la documentación en el plazo señalado, por causas que no le hayan sido imputables, incluye dos nuevas situaciones:

1°) En caso de haber solicitado el contribuyente al Servicio, prórroga del plazo original para contestar la referida citación, y ella no fue concedida, y

2°) En caso de haber solicitado el contribuyente al Servicio, prórroga del plazo original para contestar la referida citación, y ella fue concedida por un plazo inferior al solicitado.

Mediante la Circular N° 45 de 21 de agosto de 2014, el Servicio de Impuestos Internos modifica la Circular 73, de 11 de octubre de 2001, a fin de evitar incidencias respecto a la admisibilidad probatoria en el caso que el contribuyente solicite prórroga para contestar la citación del inciso segundo del artículo 63 del Código Tributario, e instruye que requerida la ampliación dentro del plazo legal, ésta siempre se otorgue y por el número de días solicitados por el contribuyente, con el tope de un mes establecido en la ley.

h) Que el juez Tributario y Aduanero declare la inadmisibilidad en la sentencia de primer grado.

El inciso 12° del artículo 132 prescribe que el Juez Tributario y Aduanero se pronunciará en la sentencia sobre esta inadmisibilidad. Desde luego se refiere a la sentencia definitiva de primer grado, dictada precisamente por el juez del Tribunal Tributario y Aduanero.

Lo anterior es independiente de la forma en que se tramite la acción de inadmisibilidad documentaria planteada por el Servicio de Impuestos Internos, sea en el expediente principal, sea en un cuaderno especial como incidente. Siempre se declarará o rechazará en la sentencia definitiva dictada en la causa respectiva.

El fallo puede declarar en su totalidad la inadmisibilidad, abarcando con ello a todos los documentos comprendidos en la solicitud del Servicio de Impuestos Internos, y previamente acompañados por el contribuyente.<sup>88</sup>

En segundo término, la sentencia puede declarar la ID solo respecto de uno o más antecedentes signados por el Servicio, pero rechazarla respecto de otros documentos, en donde por ejemplo no se cumplan con los requisitos legales. En tal escenario la declaración será parcial.<sup>89</sup>

Finalmente el Tribunal Tributario y Aduanero puede rechazar en su totalidad la petición alegada por el Servicio de Impuestos Internos, en orden a declarar la inadmisibilidad documentaria respecto de determinados antecedentes.<sup>90</sup>

En seguida, la **Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica**, anuló de oficio la resolución de 23 de diciembre de 2013, –a pesar de dejar la decisión del incidente para la sentencia definitiva, y no acoger la petición de resolución del Servicio de Impuestos Internos–, fundada en que, al existir controversia sobre la admisibilidad de los documentos aportados por el contribuyente, se debía recibir la causa a prueba –en el cuaderno incidental, y no en la resolución común que recibe la causa a prueba de la reclamación–, sin perjuicio que agotados los trámites incidentales, pueda reservar la resolución el incidente para la sentencia definitiva, única actuación que la ley le permite.

Por lo mismo anuló el punto de prueba sobre inadmisibilidad documentaria, contenido en la resolución que recibe la causa principal a prueba, que no está paralizada por el incidente pendiente, el cual no tiene un carácter de previo y especial pronunciamiento, “*lo que implica*

---

<sup>88</sup> Tribunal Tributario y Aduanero de Arica, sentencia 12 de junio de 2014, RUC N° 13-9-0002042-7, RIT N° GR-01-00012-2013. En la parte resolutive dio lugar al incidente de ID, deducido en el primer otrosí por el SII, en su escrito de fojas 29 y siguientes, y de que trata el Cuaderno Incidental respectivo.

<sup>89</sup> Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Atacama, sentencia de 12 de junio de 2013, RUC N° 12-9-0000505-7 RIT GR-04-00011-2012. El fallo acoge el incidente de ID deducido por el SII, solo respecto de los Libros de compras y ventas y el Balance Tributario de ocho columnas o Balance Clasificado, todos correspondientes al año comercial 2008, atento haberse pedido concretamente y no pudiendo confundirse con otros antecedentes.

<sup>90</sup> Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de los Ríos, Sentencia de 6 de marzo de 2013, RUC 12-9-0000506-5, RIT GR-11-00022-2012.

*que tanto éste como la cuestión objeto del juicio pueden tramitarse paralelamente, sin perjuicio, como se dijo, de que ambas se resuelvan en un solo fallo”.*<sup>91</sup>

### **3.2.) Resolución de la solicitud de inadmisibilidad y sus efectos.**

#### **3.2.1.) Resolución de la solicitud.**

Conforme al artículo 132 inciso 12° el Juez Tributario y Aduanero se pronunciará sobre esta inadmisibilidad en la sentencia definitiva de primer grado.<sup>92</sup>

Esta resolución judicial es la que pone fin a la instancia, resolviendo la cuestión o asunto que ha sido objeto del juicio, conforme lo dispuesto en el inciso 2° del artículo 158 del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con el artículo 148 del Código Tributario.

Ya analizamos esta materia en el último requisito de la inadmisibilidad documentaria.

#### **3.2.2.) Efectos de la declaración de inadmisibilidad documentaria.**

##### **a) Existencia de un efecto de naturaleza procesal.**

Conforme la primera parte del inciso 11° del artículo 132, 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.

En otras palabras, aquellos antecedentes requeridos por el Servicio de Impuestos Internos y que hayan dado cumplimiento a todas las referidas exigencias legales, no serán admisibles en el juicio ulterior de reclamación tributaria, en contra de la liquidación escrita por el Servicio,

---

<sup>91</sup> Sentencia de 11 de marzo de 2014, Rol Corte 1-2014.

<sup>92</sup> El Tribunal Tributario y Aduanero de Arica, en causa RUC N° 13-9-0002042-7. RIT N° GR-01-00012-2013, habiendo transcurrido el plazo para evacuar el traslado del incidente de Inadmisibilidad Documentaria planteado en el primer otrosí de la contestación de la reclamación, el SII solicitó resolver el incidente de Inadmisibilidad Documentaria. El tribunal decidió resolverlo en la sentencia definitiva. La Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica si bien ratificó que dicho incidente debe ser resuelto en la sentencia definitiva, por el hecho de existir controversia sobre el tema dentro del período de discusión, anuló la inclusión del punto de prueba respectivo, dentro de la resolución que recibió la causa de reclamación a prueba, debiendo discutirse en un cuaderno especial y con una resolución de prueba específica, sin perjuicio de dejar su decisión para definitiva.

y que deriven de la citación incumplida por parte del contribuyente, y en consecuencia tales antecedentes no se admitirán como medio probatorio apto para producir fe.

Este efecto, es de la máxima trascendencia procesal, como quiera que deja atado de brazos y pies al reclamante en un procedimiento general de reclamaciones del artículo 123 y siguientes del Código Tributario, en donde es parte y debe litigar y acompañar las pruebas en favor de sus acciones y defensas, dentro de las cuales ocupa un lugar preferente la contabilidad.

Como señalamos en el Capítulo I, el Tribunal Constitucional, ha rechazado las acciones por inconstitucionalidad de la norma en estudio, declarando que la norma del inciso undécimo del artículo 132 del Código Tributario (que es, en rigor, la que tiene aplicabilidad decisoria en la resolución de la cuestión planteada) no merece reproche de irracionalidad a propósito de excluir, en la fase jurisdiccional del procedimiento, la exhibición de prueba documental que debió diligentemente presentarse en la etapa de fiscalización tributaria, pues con ello no hace más que propender a la necesaria consistencia entre ambos momentos del proceso de liquidación y reclamación de impuestos, a la par que impedir que su exigibilidad prescriba por la vía de la posposición deliberada en el acompañamiento de los documentos fundantes.<sup>93</sup>

Con todo, y empero la constitucionalidad del inciso undécimo del artículo 132 del Código del ramo, para estar en presencia de la figura jurídica en comento, se debe cumplir a cabalidad y en forma estricta, todos y cada uno de los requisitos legales de dicha norma.

Por lo mismo, según la jurisprudencia que venimos tratando, los Tribunales Tributarios y Aduaneros del país, han sido exigentes y estrictos, en orden a rechazar toda acción planteada por el Servicio, en orden a declarar la inadmisibilidad documentaria del artículo 132 inciso 11°, cuando uno o más requisitos de la misma no se encuentran claramente cumplidos y a cabalidad. Ello por la importancia del derecho a defensa, y el debido proceso consagrado en el N° 3 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, que obliga a transitar respetando las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos, porque en la práctica estas normas que inciden en forma violenta sobre la prueba que debe rendir el

---

<sup>93</sup> Tribunal Constitucional, sentencia 31 de enero de 2013, Rol N° 2.279-12- INA, sobre acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentada por Mónica Pérez Obreque Comercial Farmacéutica y Perfumería E.I.R.L. respecto del artículo 132, incisos undécimo y duodécimo, en relación a los artículos 63, inciso segundo y 64 del Código Tributario, en los autos sobre reclamación tributaria, caratulados "Mónica Pérez Obreque E.I.R.L. con Servicio de Impuestos Internos", de que conocía a esa sazón la Corte de Apelaciones de Copiapó, bajo el Rol N° 470-2011.

contribuyente, necesitan imperiosamente de una interpretación justa y racional por parte de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, a fin de que la constitucionalidad de estas normas en definitiva termine de sustentarse en los hechos mismos y en la aplicación práctica de cada caso, dentro del quehacer jurisprudencial que por mandato legal le corresponde.

Y si es procedente esta adjetiva institución, dejar en claro y sustentado en el fallo respectivo, que los demás antecedentes del proceso –ajenos a la alegación del Servicio–, en modo alguno se contaminan con tal exclusión probatoria.

Así el **Tribunal Tributario y Aduanero de Arica** refiere que dará lugar al incidente de inadmisibilidad documentaria deducido en el primer otrosí por el SII. “*En consecuencia, solo serán admisibles en la prueba de esta causa, los antecedentes diversos a los descartados en el incidente en cuestión, por mandato del inciso undécimo del artículo 132 del Código del ramo*”.<sup>94</sup>

b) Ausencia de un efecto naturaleza infraccional.

El efecto adjetivo de la inadmisibilidad documentaria es uno solo. El recién arriba señalado. No existe además un efecto infraccional consistente en el entrabamiento, en virtud del inciso 1° del N° 6 del artículo 97 del Código Tributario. En efecto, cumplidos todos y cada uno de los requisitos de la Inadmisibilidad Documentaria y en consecuencia habiéndose ésta declarado por el juez tributario, la consecuencia es que los antecedentes en cuestión no serán admisibles en el procedimiento general de reclamación. Vale decir, no supone que además se sancione al contribuyente con la figura del entrabamiento.

Del mismo modo, que un contribuyente sea previamente sancionado con arreglo al inciso 1° del N° 6 del artículo 97 del Código Tributario, no implicará –como sino inevitable– le sea aplicable la sanción de la inadmisibilidad documentaria.

En efecto, en la figura del entrabamiento del inciso 1° del N° 6 del artículo 97 del Código Tributario, se sanciona con multa de 1 UTM a 1 UTA, la no exhibición de libros de contabilidad o de libros auxiliares y otros documentos exigidos por el Director o el Director Regional de acuerdo con las disposiciones legales, la oposición al examen de los mismos o a la inspección

---

<sup>94</sup> Fallo de fecha 12 de junio de 2014, considerando decimoctavo, RUC N° 13-9-0002042-7, RIT N° GR-01-00012-2013.

de establecimientos de comercio, agrícola, industriales o mineros, o el acto de entrabar en cualquiera forma la fiscalización ejercida en conformidad a la ley.<sup>95</sup> La norma referida está castigando la no exhibición de libros de contabilidad o de libros auxiliares y otros documentos exigidos por el Servicio, la oposición al examen de los mismos o a la inspección de establecimientos de comercio, agrícola, industriales o mineros, o el acto de entrabar en cualquiera forma la fiscalización ejercida en conformidad a la ley, no suma un reproche adicional a la falta de aporte oportuno de antecedentes que motiva la declaración de la Inadmisibilidad Documentaria por el juez tributario.

La inadmisibilidad reviste una mayor complejidad que la figura del inciso 1° del artículo 97 N° 6, y es así como exige en forma imperativa la concurrencia ineludible de determinados y precisos requisitos, a los que ya nos referimos. La no exhibición de libros de contabilidad puede constituir un eslabón más dentro de la cadena de hechos y exigencias legales para estar en presencia de una inadmisibilidad documentaria, que, como hemos dicho, precisa como coronación, la declaración de la misma por parte del Juez Tributario.

En cambio, la figura del entrabamiento es más acotada, desde que solo exige la no exhibición de libros de contabilidad o auxiliares y otros documentos exigidos por el Servicio, la oposición al examen de los mismos o a la inspección de establecimientos de comercio, agrícola, industriales o mineros, o el acto de entrabar en cualquiera forma la fiscalización ejercida en conformidad a la ley. Al no estar en presencia de un mismo hecho sujeto de dos sanciones distintas, sino de una sola; si el Servicio de Impuestos Internos decide por ejemplo aplicar la sanción infraccional del artículo 97 N° 6, incisos 1°, mediante el procedimiento del artículo 165 N° 2 del Código Tributario, y el Juez Tributario sanciona al contribuyente, tal sentencia solo podrá ser considerada como un antecedente más por el tribunal, porque para declarar la inadmisibilidad documentaria la ley le exige mucho más que una acción de entrabamiento.

---

<sup>95</sup> Más adelante veremos que la reforma contenida en la ley N° 20.780 –modificada por la ley 20.899–, agregó, entre otro, el inciso tercero, el que sanciona a los contribuyentes autorizados a sustituir sus libros de contabilidad por hojas sueltas llevadas en forma computacional y aquellos autorizados a llevar sus inventarios, balances, libros o registros contables o auxiliares y todo otro documento de carácter tributario mediante aplicaciones informáticas, medios electrónicos u otros sistemas tecnológicos, que entraben, impidan o interfieran de cualquier forma la fiscalización ejercida conforme a la ley, con una determinada multa.

Así, se puede dar el caso por ejemplo que el contribuyente no exhiba los libros de contabilidad, pero los antecedentes solicitados por el Servicio no tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas, o bien no hayan sido solicitados determinada y específicamente, etcétera.<sup>96</sup>

---

<sup>96</sup> Para Jaime Andrés González Orrico, *La Inadmisibilidad Probatoria en el Procedimiento General de Reclamaciones*, op. cit., p. 284 y 285, y *Tópicos de Derecho Tributario*, op. cit., pág. 133 y 134, otro punto que puede generar problema dice relación con el caso de contribuyente a quien, por el hecho de no haber dado respuesta a la citación y, por ende, no haber acompañado los antecedentes solicitados, se le cursa infracción del art. 97.6° del Código Tributario, por entender el SII que existió entramiento de la fiscalización. El infraccionado no reclama y el Director Regional respectivo procede a aplicar la multa correspondiente, de conformidad con lo establecido en los artículos 6°, letra B), N° 3, y el art. 165. 2° del mismo texto legal. ¿Puede el contribuyente en este caso alegar y probar la existencia de un hecho que no le ha sido imputable y cual no acompañó los antecedentes?

Distinta será la situación si se reclamó de la infracción y existe sentencia firme o ejecutoriada. En tal caso, corresponderá al Tribunal Tributario y Aduanero determinar si resulta aplicable en la especie el art. 179 del Código de Procedimiento Civil, y discernir si puede considerarse que la sentencia definitiva firme pronunciada en un procedimiento especial para la aplicación de ciertas multas produce o no cosa juzgada en el procedimiento general de reclamaciones. Si se entiende que sí produce ese efecto, bastará entonces con que se alegue por aquel a cuyo favor se dictó el fallo en el procedimiento infraccional: si venció el contribuyente, estará probada su inimputabilidad, de lo contrario, su responsabilidad en la no entrega oportuna de los antecedentes. Si se estima, en cambio, que el efecto de cosa juzgada no opera, no existirá problema y el contribuyente, no obstante haber sido sancionado por sentencia judicial firme o ejecutoriada, podrá igualmente demostrar que por un hecho que no le ha sido imputable, no acompañó los antecedentes solicitados.