



UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE DERECHO ECONÓMICO

**ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA DEL REQUERIMIENTO POR
INAPLICABILIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD DEL INCISO SEGUNDO
DEL ARTÍCULO 768 DEL CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL EN MATERIA
TRIBUTARIA**

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

Autores:

OCTAVIO ANÍBAL AGUAYO GAJARDO
JOAQUÍN IGNACIO GONZÁLEZ BAEZA

Profesores Guía:

Agustín Ignacio Barroilhet Díez
Enrique Navarro Beltrán

Santiago de Chile

2019

Dedicatoria de Octavio Aguayo

A mis padres, **Mercedes y Aníbal (QEPD)**, por el esfuerzo, dedicación y cariño demostrados en todo momento.

A las conversaciones informales que permitieron el desarrollo del presente trabajo.

A la profesora Paula Madariaga y a los profesores Luis Seguel y Agustín Barroilhet, por su gran colaboración en estos años.

Dedicatoria de Joaquín González

A mis padres **Hilda del Carmen** y **Oscar David**.

Agradecimientos

Al Profesor **Luis Seguel Malagueño** por el impulso dado a este trabajo.

A todos los colegas y amigos que participaron en las conversaciones y discusiones que permitieron llevar a cabo esta tarea.

INDICE

ABREVIATURAS	6
RESUMEN.....	7
CAPÍTULO PRIMERO. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	8
CAPÍTULO SEGUNDO. ACCIÓN DE INAPLICABILIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD Y RECURSO DE CASACIÓN EN LA FORMA.....	9
1. Reforma constitucional del año 2005	9
2. Acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad	12
3. Acción de inconstitucionalidad	17
4. Panorama reciente de la inaplicabilidad por inconstitucionalidad.....	19
5. Tribunales especiales y procedimientos tributarios	24
6. Breves consideraciones respecto del recurso de casación en la forma.	29
CAPÍTULO TERCERO. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE ACCIÓN DE INAPLICABILIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD RESPECTO DEL INCISO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 768 DEL CPC EN MATERIA TRIBUTARIA	36
1. Revisión de casos en materia tributaria	40
1.1. Casos rechazados o declarados inadmisibles por el Tribunal Constitucional cuya primera instancia corresponde al antiguo procedimiento tributario	40
1.1.1. ORPI S.A. con SII.....	40
1.1.2. Inversiones Agrofruta S.A. con SII.....	42
1.1.3. Inversiones Santa Ana Limitada con SII.....	43
1.1.4. Inversiones Quimetal S.A. con SII.....	44
1.1.5. Pirotecnia Igual Chile S.A. con Servicios de Impuestos Internos.....	44
1.1.6. Valdivia Montecinos Carlos con SII.....	48
1.2. Casos acogidos por el Tribunal Constitucional cuya primera instancia corresponda al antiguo procedimiento tributario	49
1.2.1. Hoteles de Chile S.A. con SII.....	49
1.3. Casos rechazados por el Tribunal Constitucional cuya primera instancia corresponde al nuevo procedimiento tributario	51
1.3.1. Acenor Aceros del Norte S.A. con SII Dirección Regional Santiago Poniente	51
1.3.2. Consortio CVV Ingetal S.A. con SII.....	56
1.3.3. Cencosud Retail S.A. con SII, Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente	59
1.4. Casos acogidos por el Tribunal Constitucional cuya primera instancia corresponda al nuevo procedimiento tributario	62
1.4.1. Plásticos Técnicos S.A. con SII, Dirección Regional Metropolitana Sur	62
1.4.2. Feria Ganaderos Osorno S.A. con SII.....	65
1.4.3. González Ponce Graciela con SII.....	66
1.4.4. SERMOB S.A. con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente	69

1.4.5.	Muñoz Flores con SII, Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente	71
1.4.6.	Los Parques S.A. con SII, Dirección de Grandes Contribuyentes	76
1.4.7.	Caso Betlan Dos S.A. con SII.....	78
1.5.	Síntesis del análisis efectuado	86
2.	Análisis crítico de los argumentos del sentenciador en sede Constitucional	88
2.1.	Garantías constitucionales en análisis.....	88
2.2.	Análisis de los argumentos contenidos en los votos por acoger la acción de inaplicabilidad.....	94
2.3.	Análisis de los argumentos contenidos en los votos por rechazar la acción de inaplicabilidad.....	100
2.4.	Tendencias de los fallos.....	106
CAPÍTULO CUARTO. CONCLUSIONES.....		108
BIBLIOGRAFÍA.....		112
ANEXO 1 RESUMEN DE VOTACIÓN DE MINISTROS DEL EXCELENTÍSIMO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN REQUERIMIENTOS DE INAPLICABILIDAD CONTRA EL INCISO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 768 DEL CPC EN PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS		123

ABREVIATURAS

AT : Año Tributario

CT : Código Tributario

CPC : Código de Procedimiento Civil

Excma. : Excelentísima

Excmo. : Excelentísimo

Itma. : Ilustrísima

LOCTC : Ley Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional

MM\$: Millones de pesos chilenos

SII : Servicio de Impuestos Internos

STC : Sentencia del Excelentísimo Tribunal Constitucional

SVS : Superintendencia de Valores y Seguros, actual Comisión para el Mercado Financiero

TTA : Tribunal Tributario y Aduanero

RESUMEN

La presente memoria efectúa un análisis de la jurisprudencia producida por el Excmo. Tribunal Constitucional al conocer -de conformidad a lo dispuesto en el artículo 93 N° 6 de la Constitución Política de la República- las acciones de inaplicabilidad deducidas en contra de la norma establecida en el inciso segundo del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil que limita la interposición del recurso de casación en la forma en contra de las sentencias de segunda instancia dictadas en el procedimiento de reclamación tributaria (contenido en el Título II del Libro Tercero del Código Tributario) por corresponder a un procedimiento de los regidos por leyes especiales en los términos del artículo 766 del Código de Procedimiento Civil.

CAPÍTULO PRIMERO. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La norma establecida en el inciso segundo del artículo 768 del CPC limita la interposición del recurso de casación en la forma a sentencias de segunda instancia dictadas en el procedimiento general de reclamación tributaria (contenido en el Libro Tercero del CT) pues corresponde a un procedimiento regido por leyes especiales en los términos del artículo 766 del CPC.

Esta restricción que impide la interposición del recurso de casación en la forma fundado en las causales quinta y novena del artículo 768 del CPC¹, no ha sido pacífica para el reclamante en el procedimiento general de reclamación tributaria, que ha solicitado la declaración de inconstitucionalidad de esta restricción en variadas ocasiones, alegando que vicios como la ausencia de recepción de la causa a prueba o la ausencia de fundamentación de la sentencia le provocan un perjuicio sólo remediable mediante el recurso de casación en la forma.

En nuestra opinión dichas causales constituyen infracciones graves a las garantías constitucionales de igualdad ante la ley y debido proceso, que hoy están sin amparo por aplicación del referido artículo 768 inciso segundo del CPC. Por tanto, cabe analizar si se verifica causa suficiente para la declaración de inconstitucionalidad de dicho precepto o si, por el contrario, basta realizar modificaciones normativas específicas a la legislación tributaria con el fin cautelar las garantías constitucionales del contribuyente.

¹ “El recurso de casación en la forma ha de fundarse precisamente en alguna de las causas siguientes:
5a. En haber sido pronunciada con omisión de cualquiera de los requisitos enumerados en el artículo 170;
9a. En haberse faltado a algún trámite o diligencia declarados esenciales por la ley o a cualquier otro requisito por cuyo defecto las leyes prevengan expresamente que hay nulidad”.

CAPÍTULO SEGUNDO. ACCIÓN DE INAPLICABILIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD Y RECURSO DE CASACIÓN EN LA FORMA

1. Reforma constitucional del año 2005

Desde la Constitución de 1925 y hasta la reforma constitucional del año 2005, la facultad de conocer y resolver las acciones de inaplicabilidad de un precepto legal por ser contrario a nuestra Carta Fundamental era materia de competencia de la Excm. Corte Suprema.

De acuerdo a la profesora García Barzelatto, dicha atribución se realizó “*siguiendo, con algunas variantes, el modelo de control jurisdiccional de constitucionalidad de las leyes, nacido en el constitucionalismo norteamericano como obra de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (...)*”².

En dicho período, siguiendo a la misma autora, nuestro máximo tribunal conoció y resolvió anualmente un promedio de treinta casos anuales. En dicha sede, la inaplicabilidad fue interpretada “*como un recurso de control abstracto, sin perjuicio de que la Constitución exigiera la concurrencia de una gestión pendiente donde se advirtiera la inconstitucionalidad de aplicar el precepto. No era la aplicación de la ley aquello que se sometía a control, sino la norma, abstractamente considerada, aquello que se confrontaba con el texto constitucional al margen de los hechos y circunstancias subyacentes al conflicto*”³.

De acuerdo a Román⁴ agrega que el campo de aplicación del recurso fue muy reducido antes del 2005 ya que, sumado al control abstracto mencionado, el análisis del máximo tribunal se centró casi exclusivamente en la garantía de igualdad ante la ley dejando las demás garantías constitucionales fuera del análisis. Así también, agrega un importante hito, que redujo de manera considerable el número de causas que fueron objeto de su conocimiento, ya

² García Barzelatto, Ana María, Influencia de la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad como nueva atribución del Tribunal Constitucional, Revista de Derecho Público, Santiago, 2008, número 70, p.117.

³ Massmann Bozzolo, Nicolás, La admisibilidad del recurso de inaplicabilidad: a tres años de la Reforma. Ius et Praxis [online]. Santiago, 2009, vol.15, n.1 [citado 2019-02-10], p. 265. Agrega el mismo autor que “*no era la aplicación de la ley aquello que se sometía a control, sino la norma, abstractamente considerada, aquello que se confrontaba con el texto constitucional al margen de los hechos y circunstancias subyacentes al conflicto*”, p. 265.

⁴ Román Cordero, Cristian. La inconstitucionalidad de la ley a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Revista de Derecho Público, Santiago, 2018.

que a mediados de la década de los años noventa “la Corte Suprema sostuvo que el recurso de protección no podía ser considerado como gestión pendiente válida para la interposición del referido requerimiento de inaplicabilidad, impidiendo con ello el control de la arbitrariedad del legislador cuando esta se manifestaba a través de actos arbitrarios en contra de los cuales se había deducido aquel recurso”⁵.

Con la reforma constitucional del año 2005, mediante la Ley N° 20.050 se produjeron una serie de cambios respecto de las funciones y atribuciones del Excmo. Tribunal Constitucional, pues empezó a conocer: (a) del control preventivo de constitucionalidad, (b) del control posterior o de la declaración de inaplicabilidad, y (c) la posibilidad de declarar la inconstitucionalidad de un precepto previamente declarado inaplicable⁶.

Señalan los numerales sexto y séptimo del artículo 93 de la Constitución:

“Son atribuciones del Tribunal Constitucional:

6°.- Resolver, por la mayoría de sus miembros en ejercicio, la inaplicabilidad de un precepto legal cuya aplicación en cualquier gestión que se siga ante un tribunal ordinario o especial, resulte contraria a la Constitución;

⁵ *Ibíd.*, p.358. Al respecto agrega el profesor Zúñiga: “Precisamente uno de los problemas que plantea la hipertrofia o “elefantiasis” del recurso de protección como proceso de amparo de derechos fundamentales, que lo superpone a vías ordinarias y especiales de tutela de derechos fundamentales, que lo superpone a vías ordinarias y especiales de tutela de derechos y hace del recurso verbigratia un sucedáneo de contencioso administrativo, es el amplísimo y desmedido horizonte de hechos y situaciones a los que se ha pretendido utilizar, entroncando tales hechos y situaciones en lesión antijurídica de derechos constitucionalmente garantizados”. En Zúñiga Urbina, Francisco, Control de constitucionalidad y casación, en *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, Madrid, número 10, 2006, p. 359.

⁶ De acuerdo a Jequier “la Corte Suprema fue extraordinariamente tímida en su tratamiento de la inaplicabilidad’ (lo que queda de manifiesto –dicen– en el tratamiento débil dado por dicho tribunal al referido arbitrio constitucional entre los años 1929 y 2009), lo que derivó finalmente en el profundo y por cierto necesario rediseño de este mecanismo de control de constitucionalidad, partiendo como se dijo por el ámbito competencial en el que se desenvuelve”. En Jequier Lehuede, Eduardo, La acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad en el derecho chileno sobre arbitraje interno: algunas propuestas. *Estudios Constitucionales*, Año 11, N° 2 2013, pp. 155 – 200.

De acuerdo a Zúñiga (2006), *op. cit.*, p. 372: “A nuestro juicio, la nueva acción de inaplicabilidad, configurada en el actual artículo 93 N° 6 de la Constitución, responde en puridad a un esquema nuevo o distinto del tradicional de la Constitución de 1925 y 1980: se trata de un control concreto de constitucionalidad, en el cual los aspectos de hecho de la gestión judicial en que incide se tornan claves para construir el juicio de legitimidad constitucional de la norma legal impugnada, sometiendo al proceso de constitucionalidad a una inevitable casuística”.

7º.- Resolver por la mayoría de los cuatro quintos de sus integrantes en ejercicio, la inconstitucionalidad de un precepto legal declarado inaplicable en conformidad a lo dispuesto en el numeral anterior (...)

En el caso del número 6º, la cuestión podrá ser planteada por cualquiera de las partes o por el juez que conoce del asunto. Corresponderá a cualquiera de las salas del Tribunal declarar, sin ulterior recurso, la admisibilidad de la cuestión siempre que verifique la existencia de una gestión pendiente ante el tribunal ordinario o especial, que la aplicación del precepto legal impugnado pueda resultar decisivo en la resolución de un asunto, que la impugnación esté fundada razonablemente y se cumplan los demás requisitos que establezca la ley. A esta misma sala le corresponderá resolver la suspensión del procedimiento en que se ha originado la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad.

En el caso del número 7º, una vez resuelta en sentencia previa la declaración de inaplicabilidad de un precepto legal, conforme al número 6º de este artículo, habrá acción pública para requerir al Tribunal la declaración de inconstitucionalidad, sin perjuicio de la facultad de éste para declararla de oficio. Corresponderá a la ley orgánica constitucional respectiva establecer los requisitos de admisibilidad, en el caso de que se ejerza la acción pública, como asimismo regular el procedimiento que deberá seguirse para actuar de oficio”.

Una importante consecuencia de lo citado es que las acciones de inaplicabilidad e inconstitucionalidad se separaron. En la actualidad, la segunda es dependiente de la primera, por cuanto uno de los presupuestos procesales para la declaración de inconstitucionalidad es que el tribunal haya declarado la inaplicabilidad.

Siguiendo el artículo de la profesora Ana María García, podemos establecer desde ya ciertas diferencias básicas entre la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad y la declaración de inconstitucionalidad⁷:

- a) Desde el punto de vista del origen o impulso procesal, el requerimiento de inaplicabilidad corresponde a las partes de la gestión pendiente y al juez que conoce el asunto, en cambio, la declaración de inconstitucionalidad sólo

⁷ García, Ana María (2008), *op. cit.*, p.127 y siguientes.

corresponde ser iniciada de oficio por el Tribunal Constitucional o por acción pública⁸.

- b) En cuanto al tipo de control, mientras la inaplicabilidad es un control concreto respecto de un caso particular, la inconstitucionalidad se manifiesta como un control abstracto
- c) Finalmente, en cuanto a sus efectos, la inaplicabilidad deja inaplicable el precepto legal en un caso particular con efectos relativos, particulares, manteniéndose su vigencia con efectos relativos; en cambio, la otra produce efectos erga omnes y no retroactivos, *ex nunc*, quedando fuera del ordenamiento jurídico.

En el mismo sentido, el profesor Francisco Zúñiga plantea la importancia de esta diferenciación. De acuerdo al autor la declaración de inconstitucionalidad del numeral séptimo anula o invalida el precepto legal con efecto *erga omnes*: *“De este modo, el Tribunal Constitucional tiene una herramienta para graduar la cosa juzgada de la sentencia constitucional estimatoria, al transitar del control concreto al control abstracto. En el fondo, es una herramienta “política” que, por la naturaleza del control jurisdiccional de constitucionalidad, debe ajustarse a las pautas hermenéuticas dominantes”*⁹.

2. Acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad

En el derecho comparado esta acción es por regla general creación jurisprudencial. Por excepción, tiene un reconocimiento expreso en la Constitución bajo el amparo de la garantía del debido proceso.

El antiguo artículo 80 de la Constitución Política de la República, cuya redacción provenía de la Constitución de 1925, estipulaba que la inaplicabilidad procedía contra el

⁸ Al respecto, señala Lübbert, “no parece adecuado que cualquier juez pueda emitir juicio de constitucionalidad de un precepto legal, si consideramos que desde la reforma constitucional de 2005, se ha buscado que los jueces no realicen control constitucional difuso sino que en caso de dudas o sospechas de inconstitucional remitan los antecedentes al Tribunal Constitucional”. En Lübbert Álvarez, Valeria. El proceso legislativo frente a los jueces: El caso de la inaplicabilidad por vicios de forma. *Revista de Derecho Público*, Santiago, 2012, número 72, p. 379.

⁹ Zúñiga Urbina, Francisco, La relación Tribunal Constitucional-tribunales del fondo y los efectos de la sentencia de inaplicabilidad acerca de los presupuestos de la acción, Ponencia presentada en 6° Coloquio sobre Justicia Constitucional, organizado por la Facultad de Derecho de la Universidad Diego Portales el 12 de agosto de 2009. Disponible en línea: http://derecho.udp.cl/wp-content/uploads/2016/08/21_Zuniga.pdf [Visitado el 01-03-2019].

“precepto legal contrario a la Constitución”. En la actualidad, luego de la modificación, la fórmula corresponde al “precepto legal *cuya aplicación en cualquier gestión que se siga ante un tribunal ordinario o especial, resulte contraria a la Constitución*” (cursivas del autor)¹⁰.

De esta manera, la acción en comento cumple una importante labor en el caso concreto que está conociendo el tribunal: minimiza que las partes del proceso se vean afectadas por la aplicación de determinados preceptos legales que, en el caso *sublite*, son contrarias al texto y a la finalidad perseguida por la Carta Fundamental.

Ratifica lo anterior el análisis de jurisprudencia realizado por Massmann a tres años de la reforma constitucional: “*se puede observar la relevancia que el Tribunal concede a los hechos y circunstancias de las controversias que debe resolver. En otros términos, la nueva inaplicabilidad pone en marcha un proceso jurisdiccional donde la tarea del Tribunal consiste en subsumir los hechos del caso a las normas constitucionales para extraer de allí la solución del conflicto (...)*”¹¹.

En consecuencia, la jurisprudencia de la judicatura constitucional ha dejado atrás la formulación abstracta de los preceptos legales, centrándose en los efectos concretos de su *aplicación entre las partes del proceso*.

Con la señalada reforma, siguiendo a Pica, se introdujo en nuestro sistema el control concreto, que corresponde a un *juicio de coherencia* entre la norma constitucional, la norma legal aplicada al caso. Dicho juicio implica un concepto amplio de la Carta Fundamental, que “*incluye su texto, principios, reglas y valores, además de lo cual obliga a prestar atención a la particularidad del caso concreto en que la acción se interpone, en lugar de prescindir de la especialidad del caso y de los efectos lesivos de la aplicación de la norma, como ocurrió frecuentemente en la jurisprudencia de la Excma. Corte Suprema*”¹².

En cuanto a los requisitos, el actual artículo 80 de la LOCTC, adecuada por la Ley N° 20.381, dispone:

¹⁰ Pica Flores, Rodrigo, El carácter concreto del control de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de la ley en el derecho chileno, *Revista de Derecho de la Universidad Católica del Norte*, Año 16, número 2, 2009, p.104.

¹¹ Massmann, Nicolás, op. cit., p.266.

¹² Pica, Rodrigo, op. cit., p.110

*“El requerimiento de inaplicabilidad, sea promovido por el juez que conoce de la gestión pendiente o por una de las partes, deberá contener una exposición clara de los hechos y fundamentos en que se apoya y de cómo ellos producen como resultado la infracción constitucional. Deberá indicar, asimismo, el o los vicios de inconstitucionalidad que se aducen, con indicación precisa de las normas constitucionales que se estiman transgredidas”*¹³.

En consecuencia, un primer análisis de la admisibilidad comprende los siguientes elementos: (1) debe ser presentado por el órgano o sujeto legitimado para actuar; (2) debe existir una gestión pendiente; (3) se deben acompañar antecedentes; (4) exposición clara de los hechos y fundamentos en los que se apoya la pretensión; y (5) la indicación precisa de las normas constitucionales que se estiman transgredidas¹⁴.

Un segundo nivel de análisis del requerimiento, de acuerdo a Massmann, comprende los siguientes elementos¹⁵:

- a) Demostrar la existencia de una gestión que se encuentre pendiente a la fecha de la presentación del recurso, ante un tribunal ordinario o especial.
- b) Que la norma impugnada sea un precepto de naturaleza o rango legal.
- c) El precepto cuya aplicación se impugna pueda resultar decisivo para la resolución de un asunto.
- d) El requerimiento debe encontrarse razonablemente fundado.
- e) Cumplir los demás requisitos que determine la ley, los que actualmente están establecidos en la LOCTC (Ley N° 17.997).

A juicio de Román, el requisito *supra* letra c) es inconstitucional ya que tiene lugar *“cuando la aplicación de un precepto legal en un caso concreto “resulte contraria a la*

¹³ Así también se requiere acompañar un certificado expedido por el tribunal que conoce de la gestión judicial.

¹⁴ Para más detalles, véase Massmann, Nicolás, *op. cit.*, p. 269 y siguientes.

¹⁵ En este párrafo seguimos las ideas de Massmann, Nicolás, *op. cit.*, p.265. A efecto de profundizar aquello, véase libro citado páginas 267 y siguientes y Severín, Ana María, El Tribunal de Defensa de la Libre Competencia y el Recurso de Inaplicabilidad, Memoria para optar al grado académico de licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Santiago, 2012, páginas 39 y siguientes.

Constitución” (artículo 93 número 6¹⁶), pudiendo serlo cuando contradice uno de sus preceptos o un principio que subyace en ella; en tanto que el referido artículo 47 B, antes transcrito, parece entender que tal contradicción debe estar referida exclusiva y excluyentemente a una disposición precisa de su articulado”¹⁷.

A este respecto, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional se ha pronunciado en reiteradas ocasiones en orden a que dicha magistratura debe realizar *“un análisis para determinar si de los antecedentes allegados al requerimiento puede concluirse que el juez necesariamente ha de tener en cuenta la norma legal que se impugna, para decidir la gestión”¹⁸.*

En consideración de que nuestro sistema considera la iniciativa tanto de parte como del juez que conoce el asunto, la determinación de la relevancia, en tanto presupuesto de admisibilidad, es asunto de una de las salas de la magistratura constitucional. Así, se establece como *“parte integrante del control de admisibilidad en el Tribunal Constitucional –y no una cuestión prejudicial, ventilada ante el tribunal ordinario (...) necesariamente debe decidir sobre el derecho de las partes en dicho juicio y dentro de las hipótesis de aplicación de la norma cuestionada, de lo cual se deriva la incidencia directa del precepto impugnado según su aptitud o ineptitud para producir su aplicación un resultado específico diferente del que se generaría con su inaplicación. Este aspecto o característica de “relevancia”, sin que se le*

¹⁶ Artículo 93 número 6 de la Constitución Política de la República: *“Son atribuciones del Tribunal Constitucional:*

6°.- Resolver, por la mayoría de sus miembros en ejercicio, la inaplicabilidad de un precepto legal cuya aplicación en cualquier gestión que se siga ante un tribunal ordinario o especial, resulte contraria a la Constitución”.

¹⁷ Román, Cristián, *op. cit.*, p. 376. El artículo 47B de la LOCTC señala: *“Artículo 47 B. El requerimiento de inaplicabilidad, sea promovido por el juez que conoce de la gestión pendiente o por una de las partes, deberá contener una exposición clara de los hechos y fundamentos en que se apoya y de cómo ellos producen como resultado la infracción constitucional. Deberá indicar, asimismo, el o los vicios de inconstitucionalidad que se aducen, con indicación precisa de las normas constitucionales que se estiman transgredidas”.* La disposición en comento fue revisada en control preventivo de constitucionalidad, en causa 1288-08 “Proyecto que modifica la Ley N° 17.997 Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional”, con el voto en contra del Ministro Señor Mario Fernández Baeza.

¹⁸ Considerando quinto del rol 2463-2013, “Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de inaplicabilidad presentado por Hernán Maluk Manzano respecto del inciso final del artículo 40° de la Ley N° 18.287”, en los autos sobre recurso de hecho, de que conoce la Corte de Apelaciones de Santiago (Secretaría Especial), citando al respecto roles de la misma magistratura 668, 809, 1225, 1493, 1780 y 2193.

denomine de esa forma, está recogida como presupuesto de admisibilidad en la acción de inaplicabilidad, existiendo abundante jurisprudencia sobre su significado en tanto tal”¹⁹.

Entre los efectos del requerimiento, ha señalado la doctrina que se produce un denominado *efecto negativo*, en el sentido de que el juez de la causa en la que el Tribunal Constitucional haya acogido la inaplicabilidad no podrá aplicar dichos preceptos legales en la resolución de la controversia planteada. Así, señala Massmann, que *“el recurso de inaplicabilidad tiene una cierta naturaleza cautelar y preventiva. El requirente solicita que se le proteja de los efectos inconstitucionales que pueden derivarse de la aplicación de un precepto legal en la gestión dentro de la cual se promueve. La supremacía constitucional que resguarda es únicamente aquella que podría verse vulnerada dentro de la tramitación judicial de un asunto, por los efectos que genera la aplicación de un precepto”*²⁰.

Así también, teniendo en cuenta que la sentencia que declara la inaplicabilidad sólo genera efectos en la aplicación concreta del asunto pendiente sobre el cual se interpuso, Maturana plantea que *“(…)puede llegar a constituir también un precedente, el cual puede conducir a declarar la inadmisibilidad de los otros requerimientos de inaplicabilidad del mismo precepto legal por falta de fundamento plausible, al no poder contradecir los fallos del propio tribunal que previamente se hubieren pronunciado declarando la constitucionalidad de preceptos legales por los mismos fundamentos, a menos que exista un razonamiento serio y fundado que se haga cargo de los diversos criterios que justifiquen apartarse de la doctrina anterior”*²¹.

De esta manera, y dada la creciente importancia de la presente acción, parte importante de la doctrina estima que la reforma de la Ley N° 20.050 fortaleció de gran manera al Excmo. Tribunal Constitucional, siendo en la actualidad el máximo garante de la supremacía constitucional²².

¹⁹ Pica, Rodrigo, *op. cit.*, pp.125-126.

²⁰ Massmann, Nicolás, *op. cit.*, pp. 267-268.

²¹ Maturana Miquel, Cristian, *“Los recursos ante los tribunales colegiados en un procedimiento oral”*, *Revista de Derecho Procesal*, Santiago, 2012, número 22, p.426.

²² Véase García, Ana María, *op. cit.*, p. 118 y Massmann, Nicolás, *op. cit.*, pp. 267-268. Este último autor resalta que “la supremacía constitucional, como principio ordenador de las fuentes jurídicas, admite múltiples formas de hacerse efectivas y las competencias para esto se encuentran distribuidas entre diversos órganos legitimados. La

3. Acción de inconstitucionalidad

Como señalamos, otro aspecto relevante de la reforma constitucional de 2005 es el conocimiento de la acción de inconstitucionalidad por parte del Tribunal Constitucional, la que permite por primera vez en nuestra historia la posibilidad de que el precepto legal sea expulsado del ordenamiento jurídico.

Sobre la historia de su tramitación legislativa, señala Navarro que *“Si bien el proyecto inicialmente indicaba que era menester que se pronunciaran tres fallos uniformes para que la norma legal desapareciera del ordenamiento jurídico, ello en definitiva fue desechado. Así, en definitiva, el texto aprobado y hoy vigente, expresa que el Tribunal Constitucional, por los 4/5 de sus integrantes en ejercicio, podrá declarar la inconstitucionalidad de un precepto legal ya declarado inaplicable; lo que podrá efectuarse de oficio o por petición, existiendo al efecto acción popular”*²³.

Su importancia es comentada por la profesora Ana María García, quien señala que *“la inaplicación de una de sus normas es una muestra de la forma en que la Constitución va gravitando e influyendo en el ordenamiento jurídico, con el propósito que éste ajuste*

inaplicabilidad tan sólo resguarda el principio en sede jurisdiccional, es decir, ligada a la aplicación de las normas a los hechos.

²³ Navarro Beltrán, Enrique, La jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre la acción de inconstitucionalidad de la ley entre los años 2006 y 2012, *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, XXXIX, Valparaíso, 2012, 2do Semestre. Disponible en: https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-68512012000200014 [Visitado el 19 de marzo de 2019].

En este sentido, agrega Bordalí en comentario de la sentencia de inconstitucionalidad del artículo 116 del Código Tributario: *“El caso concreto en supuestos de este tipo opera como en el Derecho europeo y como siempre ha funcionado nuestra inaplicabilidad de las leyes: es la excusa para que opere el mecanismo de la declaración de inconstitucionalidad. El Tribunal podría obviar en su fallo todas las cuestiones fácticas del caso y no cambiaría en nada la decisión.*

Soy de la opinión que la impugnación del juez tributario o ya la delegación de sus facultades debería ser formulada a través del procedimiento de inconstitucionalidad (93 N° 7 CPR) y no vía inaplicabilidad (93 N° 6 CPR). Pero la reforma constitucional quiso que para pasar a la declaración de inconstitucionalidad se requiera antes la declaración de inaplicabilidad. Es decir, en casos como éste la inaplicabilidad se ve forzada a operar como un presupuesto para una posterior declaración de inconstitucionalidad”. En Bordalí Salamanca, Andrés, Sentencia de inaplicabilidad por inconstitucionalidad del juez tributario (Tribunal Constitucional), *Revista de Derecho*, Valdivia, 2006, volumen 19, 2006. Disponible en:

https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?pid=S0718-09502006000200011&script=sci_arttext&tlng=e [Visitado el 28-02-2019]

verdaderamente a la preceptiva constitucional, lo que representa una muestra evidente del actual proceso de constitucionalización del derecho chileno”²⁴.

Siguiendo a Navarro²⁵, los presupuestos de la acción de inconstitucionalidad son: (a) el proceso puede haberse iniciado por acción pública o de oficio, (b) debe tratarse de un precepto de rango legal; (c) la norma debe haber sido previamente declarada inaplicable; y (d) sólo pueden considerarse las causales en que se sustentó la declaración previa de inaplicabilidad.

Siguiendo los artículos de Ana María García y Enrique Navarro, el Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucionales los siguientes preceptos legales:

- a) Artículo 464 inciso tercero del Código del Trabajo por vulnerar el derecho a la acción y el derecho de cualquier persona lesionada por la Administración a reclamar ante los tribunales de justicia contenidos en los artículos 19 N° 3 y 38 de la Constitución;
- b) Artículos 299 N° 3, 431 y 433 del Código de Justicia Militar por vulnerar los principios de tipicidad y legalidad de la ley penal contenidos en el artículo 19 N° 3 inciso último de la Constitución²⁶;
- c) Artículo 416 inciso tercero del Código Procesal Penal por lesionar el derecho a ser juzgado en un procedimiento e investigación racional y justo consagrado en el artículo 19 N° 3 inciso quinto de la Constitución, respecto al fuero parlamentario;
- d) Inaplicabilidad del artículo 2331 el Código Civil por vulnerar el derecho a la honra consagrado en el artículo 19 N° 4 de la Constitución²⁷;

²⁴ García, Ana María, op. cit., p.119

²⁵ Navarro (2012), op. cit.

²⁶ Sentencia Rol N° 781-07-INA, de 27 de septiembre de 2007. En síntesis, refieren principalmente a la sanción por dejar de cumplir los deberes militares, no existiendo norma reglamentaria que regulase dicho concepto: Tal como señala el considerando segundo: *“Que el sentido de la norma transcrita se relaciona con el denominado principio “non bis in ídem” en cuanto una misma persona no puede ser castigada dos veces por un mismo hecho. Sin embargo, por un mismo hecho pueden imponerse sanciones penales y disciplinarias a la vez, porque constituyen elementos diferentes” (luego de cita del libro Código de Justicia Militar Comentado, tercera edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1985, Renato Astrosa Herrera)”*.

²⁷ *“Artículo 19.- La Constitución asegura a todas las personas:
4°.- El respeto y protección a la vida privada y a la honra de la persona y su familia, y asimismo, la protección de sus datos personales. El tratamiento y protección de estos datos se efectuará en la forma y condiciones que determine la ley”*.

- e) Artículo 171 del Código Sanitario por cuanto hacía obligatorio el pago de la multa administrativa, impuesta por el Servicio Nacional de Salud, para poder reclamar de la misma ante la justicia ordinaria;
- f) Artículo 595 del Código Orgánico de Tribunales, que establece la figura del “abogado de turno”. En el requerimiento en cuestión sólo se declaró inconstitucional la expresión “gratuitamente”;
- g) Artículo 116 del CT que permitía la delegación de las facultades jurisdiccionales del Director Regional del SII por un simple acto administrativo a otro funcionario de dicha repartición.

En relación a esta última, con fecha 26 de marzo de 2007, fue la primera vez que el Excmo. Tribunal Constitucional hizo uso de su nueva facultad, pronunciándose de oficio respecto a la inconstitucionalidad luego de una serie de requerimientos acogidos por inaplicabilidad, tanto antes como después de la modificación de la Ley N° 20.050²⁸. Dicha resolución, en su considerando vigésimo segundo establece: “(...) *La garantía evidente de que toda persona sólo pueda ser juzgada por el tribunal que señale la ley y por el juez que lo representa, en los términos que se han referido resulta, así, un elemento fundamental para la seguridad jurídica, pues impide que el juzgamiento destinado a afectar sus derechos y bienes se realice por un tribunal o un juez distinto del órgano permanente, imparcial e independiente a quien el legislador haya confiado previamente esta responsabilidad que se cumple por las personas naturales que actúan en él*”²⁹.

4. Panorama reciente de la inaplicabilidad por inconstitucionalidad.

Según cifras del propio Tribunal Constitucional, los requerimientos por inaplicabilidad del artículo 93 N° 6 de la Constitución Política de la República representan la mayor cantidad

²⁸ De acuerdo a García, Ana María, *op. cit.*, p.125, sólo en el año 2006 habían tenido lugar más de 30 requerimientos de inaplicabilidad. Respecto del fondo del asunto, con anterioridad a este fallo, “El Servicio de Impuestos Internos debe suspender la delegación de facultades. Los poderes ejecutivo y legislativo deben forjar un tribunal verdaderamente independiente y reconocidamente técnico. Finalmente, los Tribunales deben proteger a los contribuyentes de la parcialidad y la delegación prohibida” En Endress, Sergio, *La Jurisdicción Tributaria en el banquillo de los acusados*, *Revista de Estudios de la Justicia*, Santiago, número 5, 2004, p. 221.

²⁹ Rol 499-2006, Tribunal Constitucional, redactada por la Ministra señora Marisol Peña Torres. Citada en Bordalí, Andrés, *op. cit.* Disponible en https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-09502006000200011 [Revisado el 17 de marzo de 2019]

de causas que dicho tribunal conoce. Desde la reforma constitucional de 2005, se observan dos grandes aspectos: (a) un aumento significativo en el número de causas respecto del tiempo en que dicho asunto era conocido por la Corte Suprema³⁰ y (b) una variedad en las temáticas abordadas en dichos requerimientos, por cuanto el Tribunal está resolviendo sobre “*la constitucionalidad de preceptos que recaen en los asuntos más variados, sean tributarios, de energía, criminales, de intimidad, laborales, de previsión social, mineros, militares, etc., en cantidad y complejidad vertiginosa, abriendo un abanico de decisiones que se proyecta sobre toda la vida nacional*”³¹.

Tabla 1. Ingreso de causas por año al Tribunal Constitucional

Elaboración propia en base a cifras del Tribunal³²

Año	Requerimientos 93 N° 6 CPR ³³	Requerimientos 93 N° 1 CPR ³⁴	Cuestiones de constitucionalidad	Otras competencias	Total
2006	208	15	1	12	236
2007	280	23	3	15	320
2008	235	17	2	32	276
2009	242	30	4	13	289
2010	259	22	2	21	304

³⁰ En ese orden, el presidente del Tribunal Constitucional en su cuenta pública del año 2017 señaló: “*Cabe hacer presente que estos requerimientos han experimentado un crecimiento exponencial en el último tiempo. Mientras en el periodo 2010-2016 ingresaron anualmente, en promedio, 245 causas de inaplicabilidad, el año pasado la cifra casi llegó a los 900 requerimientos (883 para ser exactos)*”. En <https://www.tribunalconstitucional.cl/estudios/documentos/memorias-y-cuentas> [Revisado el 13 de febrero de 2019], p.12

³¹ Libertad y Desarrollo, *Sentencias Destacadas. Una mirada desde la perspectiva de las políticas públicas*, Santiago, 2008, Disponible en línea: <https://lyd.org/wp-content/uploads/2011/05/Libro-Sentencias-Destacadas-2007-Digital.pdf>, [Revisado el 13 de febrero de 2019], p.9

³² Datos 2010 a 2016 corresponden al presidente del Tribunal Constitucional en su cuenta pública del año 2016, p.85. Datos 2017 corresponden al presidente del Tribunal Constitucional en su cuenta pública del año 2017, p.19. Datos 2018 corresponden al presidente del Tribunal Constitucional en su cuenta pública del año 2018, p.9 y ss. Disponibles en <https://www.tribunalconstitucional.cl/estudios/documentos/memorias-y-cuentas> [Revisado el 02 de mayo de 2019]

³³ “Artículo 93.- *Son atribuciones del Tribunal Constitucional:*

1°.- *Ejercer el control de constitucionalidad de las leyes que interpreten algún precepto de la Constitución, de las leyes orgánicas constitucionales y de las normas de un tratado que versen sobre materias propias de estas últimas, antes de su promulgación*”.

³⁴ “Artículo 93.- *Son atribuciones del Tribunal Constitucional:*

6°.- *Resolver, por la mayoría de sus miembros en ejercicio, la inaplicabilidad de un precepto legal cuya aplicación en cualquier gestión que se siga ante un tribunal ordinario o especial, resulte contraria a la Constitución*”.

Año	Requerimientos 93 N° 6 CPR ³³	Requerimientos 93 N° 1 CPR ³⁴	Cuestiones de constitucionalidad	Otras competencias	Total
2011	229	24	4	11	268
2012	197	23	9	9	238
2013	192	15	4	9	220
2014	107	19	2	20	148
2015	150	25	3	8	186
2016	299	29	4	25	357
2017	883	24	6	3	916
2018	1618	20	3	2	1643

En el 2018, último año del que se encuentra disponible información pública, ingresaron 1.643 causas al Tribunal, de las cuales 1.618 corresponden a requerimientos de inaplicabilidad del Artículo 93 N° 6, seguido por 20 asuntos referidos al control obligatorio de constitucionalidad del Artículo 93 N° 1, todos de la Constitución Política de la República³⁵.

En específico, desde el año 2010 a enero de 2019, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado respecto de las siguientes causas en cuestiones tributarias de fondo³⁶:

Tabla 2. Causas por requerimientos de Inaplicabilidad en cuestiones tributarias que no corresponden al inciso segundo del artículo 768 del CPC

	Fecha	ROL	Caratulado	Requerimiento y precepto legal reclamado
1	20-03-2007	604-06	Nasur con SII	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por Miguel Nasur Allel respecto de la parte que indica del inciso segundo, del artículo 24 y del inciso final, del artículo 201, ambos, del CT, en los autos sobre reclamación tributaria, en actual conocimiento de la Il. Corte de Apelaciones de Santiago, por recurso de apelación.
2	29-12-2010	1875-10	“Muñoz Contreras con SII”	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad que no se acoge a tramitación respecto del inciso primero del artículo 13 del Código Tributario.

³⁵ *Ibíd.*, p.9. En relación al aumento del número de causas en los años 2017 y 2018, este corresponde a ingresos de inaplicabilidad de normas jurídicas que imponen sanciones penales efectivas ineludibles como son la Ley General de Control de Armas y la Ley 20.770 denominada “Ley Emilia”. Para más detalles véase <https://www.df.cl/noticias/economia/politica/el-tc-a-su-maxima-potencia-requerimientos-llegan-a-cifra-record-en-2018/2018-07-20/190706.html> [Revisado el 02 de mayo de 2019]

³⁶ En la presente nómina de casos se excluyeron los requerimientos de inaplicabilidad del inciso segundo del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil, los que serán analizados en el Capítulo Tercero.

	Fecha	ROL	Caratulado	Requerimiento y precepto legal reclamado
3	02-06-2011	1975-11	“Paredes Orellana con SII”	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo 53, inciso 3° y 5°, parte última, del CT contenido en el D.L. 830 de 1974.
4	04-04-2012	2150-11	“Termas de Puyehue S.A. con SII”	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de los artículos 6°, letra B), N° 6; 21, inciso primero; 115 y 60, inciso primero, del CT; artículo 19, letra b) de la Ley Orgánica del SII y de la primera oración del inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
5	13-09-2012	1951-11 y 1952-11	“Illanes Piedrabuena con SII”	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo 53, incisos tercero y quinto, parte última, del CT contenido en el Decreto Ley N° 830, de 1974.
6	31-10-2012	2111-11	“Minex S.A. con SII”	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del N° 6, de la letra B), del artículo 6° y del artículo 115, ambos del CT, y de la letra b) del artículo 19 de la Ley Orgánica del SII.
7	08-11-2012	2339-12	“Essbio S.A. con SII”	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por Essbio S.A. respecto de los artículos 21 del CT, en los autos sobre reclamación tributaria.
8	11-12-2012	2041-11	“Inversiones Alce S.A. con SII”	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentada por Inversiones Alce S.A. respecto del artículo 115, inciso 1° del CT, en autos sobre reclamación tributaria.
9	08-01-2013	2225-12	“Muñoz Gómez, Héctor David con SII” Dirección Regional Talca”	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de los artículos 21 del CT y 23 N° 5 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.
10	22-01-2013	2216-12	“Fisco con Caballero Montoya”	Requerimiento presentado por Rodrigo Cartes Fierro, Juez titular del Segundo Juzgado de Letras de Calama, respecto del artículo 96 en relación al artículo 93, ambos del CT, en los autos sobre cobro de obligaciones tributarias.
11	31-01-2013	2279-12	“Mónica Pérez Obreque Comercial Farmacéutica y Perfumería E.I.R.L. con SII”	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad Requerimiento presentado 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 CT,
12	02-05-2013	2259-2012	“Servicio de Tesorería con Lynch Poblete, Angélica y otros”,	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por el Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, Chile (BBVA) respecto del inciso cuarto del artículo 171 del CT,
13	02-05-2013	2204-12	“Servicio de	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad

	Fecha	ROL	Caratulado	Requerimiento y precepto legal reclamado
			Tesorerías con Gumpertz y otros”,	presentado por Inmobiliaria Los Acantos Golf Limitada respecto del inciso cuarto del artículo 171 del CT, en los autos sobre incidente de nulidad de todo lo obrado.
14	09-05-2013	2436-13	MASVIDA Inversiones S.A. con SII	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso tercero del artículo 53 del CT. Declarado inadmisibile por el Tribunal Constitucional.
15	25-07-2013	2465-13	“Sociedad Comercial La Italiana Limitada con SII”	Inaplicabilidad por inconstitucional respecto del artículo 21 del Código Tributario. Fue declarado inadmisibile por el Tribunal.
16	11-09-2013	2514-13	Servicio Industrial Refinería y Fundición Limitada con SII	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad de los artículos 53, inciso tercero, y 192 del Código Tributario; artículo 5° de la Ley N° 20.630. Declarado inadmisibile por el Tribunal Constitucional
17	11-09-2013	2514-13	"Tesorería Regional de Concepción con Servicio Industrial Refinería y Fundición Limitada"	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de los artículos 53, inciso tercero, y 192 del Código Tributario, y artículo 5° de la Ley N° 20.630 en los autos administrativos Rol N° 11.100-2012 de la Tesorería Regional de Concepción. Declarado inadmisibile por el Tribunal Constitucional.
18	15-04-2014	2489-2013	“Hipermercado Arauco Limitada y otros con SII”	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso tercero del artículo 53 del Código Tributario.
19	11-06-2015	2848-15	“Tatán y Hermanos SpA con SII”	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso primero del artículo 65 del Código Tributario.
20	10-09-2015	2869-15	“Valdovinos y Araya Limitada con SII”	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad Limitada respecto del artículo 59, inciso cuarto, N° 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en los autos sobre reclamación de liquidaciones.
21	14-03-2017	3374-17	Causa RIT 6873-2014, RUC 1400637392-6, 8° Juzgado de Garantía de Santiago	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.
22	18-05-2017	3239-16	“”Tesorería Regional de Atacama con Rosa Consuelo Aróstica Aróstica Transportes y Comercialización E.I.R.L.”	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso cuarto del artículo 171 del Código Tributario.
23	25-05-2017	3107-16	“Fisco con Ode Moyon, Jorge y otros”	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por la empresa “Eventos y Estudios First Team Limitada” respecto del inciso cuarto del artículo 171 del Código Tributario.

	Fecha	ROL	Caratulado	Requerimiento y precepto legal reclamado
24	20-06-2017	2930-15	“Centro Electrónico Limitada con SII”	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso primero del artículo 7 de la Ley N° 19.946, que modifica la Ley Austral en materia de crédito tributario y establece la ampliación de la Zona Franca de Punta Arenas a la Región de Aysén.
25	11-07-2017	3262-16	"M&M Ingeniería Contabilidad y Mecánica Industrial Ltda. con SII”	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso undécimo del artículo 132 del CT, en el proceso sobre reclamación de liquidacione7s.
26	05-12-2017	3297-16	“Tesorería Provincial de Ñuñoa con Zamorano, Juan”	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo 2°, N° 2 del DFL N° 1, que fijó el Estatuto Orgánico del Servicio de Tesorerías, en la parte que indica; de los artículos 170, 171, 172, 173, 174, 177, inciso cuarto, 178, incisos primero, segundo y tercero, artículos 190, 193, y 179, en las frases que indica, todos, del CT, en los autos de cobro de obligaciones tributarias seguidos ante el 21° Juzgado de Letras en lo Civil de Santiago.
27	04-09-2018	3408-17	Luis Yarur Terré con SII	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad de la letra a) del numeral 11 del artículo 24 transitorio de la Ley N° 20.780.
28	25-10-2018	3440-17	Ilustre Municipalidad de Maipú con SII	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por la Ilustre Municipalidad de Maipú, respecto del artículo 53, inciso tercero, del Código Tributario.
29	24-01-2019	Vista conjunta de roles 3915-17, 4222-18 y 4434-18	Inversiones Silvestre Corporation (Chile) Limitada con SII	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad del artículo 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta

5. Tribunales especiales y procedimientos tributarios

La restricción dispuesta por el inciso segundo del artículo 768 del CPC, afecta únicamente a los procedimientos seguidos ante tribunales especiales, que son todos los órganos que ejercen la función jurisdiccional en materias que el legislador les ha encomendado específicamente.

Los tribunales especiales se clasifican entre aquellos que pertenecen y no pertenecen al Poder Judicial³⁷.

Así, el artículo 5° del Código Orgánico de Tribunales estipula:

“A los tribunales mencionados en este artículo corresponderá el conocimiento de todos los asuntos judiciales que se promuevan dentro del territorio de la República, cualquiera que sea su naturaleza o la calidad de las personas que en ellos intervengan, sin perjuicio de las excepciones que establezcan la Constitución y las leyes.

Integran el Poder Judicial, como tribunales ordinarios de justicia, la Corte Suprema, las Cortes de Apelaciones, los Presidentes y Ministros de Corte, los tribunales de juicio oral en lo penal, los juzgados de letras y los juzgados de garantía.

Forman parte del Poder Judicial, como tribunales especiales, los juzgados de familia, los Juzgados de Letras del Trabajo, los Juzgados de Cobranza Laboral y Previsional y los Tribunales Militares en tiempo de paz, los cuales se regirán en su organización y atribuciones por las disposiciones orgánicas constitucionales contenidas en la ley N° 19.968, en el Código del Trabajo, y en el Código de Justicia Militar y sus leyes complementarias, respectivamente, rigiendo para ellos las disposiciones de este Código sólo cuando los cuerpos legales citados se remitan en forma expresa a él.

Los demás tribunales especiales se regirán por las leyes que los establecen y reglamentan, sin perjuicio de quedar sujetos a las disposiciones generales de este Código.

Los jueces árbitros se regirán por el Título IX de este Código”.

En las últimas dos décadas se han creado una serie de tribunales y procedimientos especiales, siendo los principales argumentos a favor de dicha posición que los tribunales

³⁷ Aquello se desprende de concordar los artículos 76 inciso tercero y 77 inciso primero, primera parte, de la Carta Magna y del ya reseñado artículo 5° del Código Orgánico de Tribunales.

Entre los tribunales especiales que forman parte del Poder Judicial encontramos los Juzgados de Familia, los Juzgados de Letras del Trabajo, los Juzgados de Cobranza Laboral y Previsional; y los Tribunales Militares en tiempo de paz.

Luego, entre los tribunales especiales que no forman parte del Poder Judicial, sin que dicha enumeración sea taxativa, el Tribunal Constitucional, el Tribunal Calificador de Elecciones, Tribunales Electorales Regionales, los Juzgados de Policía Local, Tribunal de Defensa de la Libre Competencia, Tribunales Tributarios y Aduaneros, el Panel de Expertos de la Ley General de Servicios Eléctricos, entre otros.

ordinarios no poseen los medios ni los conocimientos suficientes para abordar con celeridad lo complejo de dichas controversias³⁸.

En materia tributaria el ejercicio de la función jurisdiccional siempre ha estado radicada en un tribunal especial. Con anterioridad a la reforma contenida en la ley 20.322, se seguía el modelo en que un órgano de la administración del Estado en la figura del Director Regional del SII era el que ejercía las funciones jurisdiccionales.

Este modelo fue ampliamente criticado por la falta de independencia del órgano jurisdiccional. Tanto en el primer como en el segundo trámite legislativo de la que se convertiría en la Ley 20.322, la Corte Suprema hizo presente que la mejor manera para lograr un efectivo fortalecimiento de la justicia tributaria era que dichos tribunales especiales pertenecieran al Poder Judicial. En ese tenor, el Oficio N° 3643 del año 2002, señala que se debe estructurar *“sobre la base de Juzgados Tributarios creados en el Poder Judicial, radicando en salas especializadas de las Cortes de Apelaciones y de la Corte Suprema, respectivamente, el segundo grado del procedimiento y la resolución de los recursos de casación correspondientes (...) Los juzgados tributarios, en concepto de esta Corte, debieran constituir tribunales especiales integrados al Poder Judicial en los términos del inciso tercero del artículo 5° del Código Orgánico de Tribunales, que participen de la independencia orgánica y funcional que es propia de los tribunales de justicia, con todas las características, responsabilidades y atributos que los distinguen, para conocer de los asuntos tributarios a través de un procedimiento adecuado a su naturaleza”*³⁹.

³⁸ Al respecto, la profesora de Derecho de Económico Nicole Nehme ha expuesto las siguientes inquietudes: *“Entre ellas, que estos tribunales suelen tomar las decisiones basados principalmente en una sola óptica: la de su especialidad. También, que no priorizan la aplicación de los principios generales, su armonización o unificación, lo que conspira contra la integridad que se busca en el derecho. Luego, que pueden tender a hacer política pública lo que los alejaría de los roles de los tribunales propiamente tales. Que dan lugar a una justicia boutique o para privilegiados, lo que sería injusto y atentaría contra la igualdad ante la ley. Y, finalmente, que darían lugar a una verdadera carrera o lobby de las distintas industrias por contar con un tribunal para sí”*. En <http://www.elmercurio.com/legal/movil/detalle.aspx?Id=900663&Path=/0D/BE/> [Revisado el 27 de febrero de 2019]

³⁹ <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4742/> [Visitado: 20 de febrero de 2019]. Aquello fue refrendado en Oficio N° 178 de 2005 en el segundo trámite constitucional.

“VIGESIMOSEPTIMO.- Que, al respecto, en el informe de la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento del Senado, de fecha 8 de julio de 2008, recaído en el proyecto, se indica “que primó la tesis de no integrar los Tribunales Tributarios y Aduaneros al Poder Judicial y de instaurarlos como una judicatura especializada, de aquellas a que se refiere el inciso cuarto del artículo 5° del Código Orgánico de Tribunales, sin

La Ley N° 20.322 cambió nuestra legislación tributaria. Fue publicada en el Diario Oficial el 27 de enero de 2009, modificada por la Ley N° 20.752 (2014) en materia de plantas de funcionarios y, recientemente, por la Ley N° 21.039 que perfecciona la justicia tributaria y aduanera⁴⁰. En la actualidad, los Tribunales Tributarios y Aduaneros son tribunales especiales que no forman parte del poder judicial y se encuentran implementados en todo el territorio nacional.

En la actualidad los procedimientos vigentes en el CT son: (a) el Procedimiento General de Reclamo, regulado en los artículos 123 a 148; (b) el Procedimiento especial de Reclamo por Avalúo de Bienes Raíces, entre los artículos 149 a 154; (c) el Procedimiento de Vulneración de Derechos, establecido en los artículos 155 a 157; (d) el Procedimiento de determinación judicial del Impuesto de Timbres y Estampillas, contenido en los artículos 158 a 160, (e) el Procedimiento de Declaración de Abuso o Simulación reglado en el artículo 160 bis; (f) a los Procedimientos generales y especiales de aplicación de sanciones, en los artículos 161 a 165 y (g) el de Cobro de Obligaciones Tributarias en los artículos 166 a 199.

De los mencionados, el más utilizado y supletorio corresponde al Procedimiento General de Reclamación, según consagra el artículo 148 del CT *“En todas aquellas materias no sujetas a disposiciones especiales del presente libro, se aplicarán, en cuanto fueren compatibles con la naturaleza de las reclamaciones, las normas establecidas en el Libro Primero del Código de Procedimiento Civil”*.

perder de vista que el artículo 82 de la Constitución Política de la República los deja sujetos a la superintendencia de la Corte Suprema.” Se señala en el mismo sentido en el informe que, ante dicha Comisión, el Director de Impuestos Internos expresó “que se busca instaurar una justicia tributaria y aduanera ágil, altamente especializada e independiente de la Administración, que no forme parte del Poder Judicial.”; en Sentencia TC.

Así también, en el Informe de la Comisión de Hacienda, de fecha 05 de abril de 2004, en su “Informe de la Comisión de Hacienda recaído en el proyecto de ley que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria”, Boletín N° 3139-05, se señala: “En el numeral 31), se suprime en el artículo 145, el inciso tercero, sobre las causales para la interposición del recurso de casación en la forma. Puesto en votación este numeral fue aprobado por 7 votos a favor y 5 abstenciones”.

⁴⁰ Al respecto, señala el Mensaje Presidencial de la Ley N° 21.039 en su página 4: “Teniendo en cuenta las modificaciones al sistema impositivo introducidas por la Reforma Tributaria contenida en la ley N° 20.780 y la experiencia que los Tribunales Tributarios y Aduaneros han adquirido, especialmente durante su proceso paulatino de instalación a nivel nacional que comenzó en el 2010 y terminó en el año 2013 con la puesta en marcha definitiva de los dieciocho Tribunales actualmente en funcionamiento, se ha estimado de gran relevancia dar nuevos pasos con miras a fortalecer aún más la institucionalidad de la justicia tributaria y aduanera en nuestro país, para enfrentar los nuevos desafíos y necesidades que se presentarán en los próximos años”.

Respecto de la especialización de la resolución de controversias, la Ley 20.322 modificó el artículo 66 del Código Orgánico de Tribunales, el cual dispuso la designación de una sala preferente para el conocimiento de materias tributarias en las Cortes de Apelaciones de Santiago, San Miguel, Concepción y Valparaíso. Lo anterior, se realiza mediante la dictación de un Auto Acordado cada 2 años⁴¹.

Respecto de la Corte Suprema, mediante el Acta 233-2014, de 16 de enero de 2015, se designó para el conocimiento de dichas causas a la Segunda Sala Penal de nuestro Excmo. Tribunal.

Finalmente, corresponde referirnos muy brevemente al régimen de recursos que proceden en contra de la sentencia definitiva del TTA. En el antiguo procedimiento, procedían los recursos de reposición y de apelación dentro del plazo de diez días desde la notificación de la sentencia que falle el reclamo tributario o lo declare improcedente o haga imposible su continuación. En caso de que se interpusieran ambos recursos, la apelación debía ser en subsidio en el mismo plazo señalado⁴².

En el nuevo procedimiento sólo procede el recurso de apelación en un plazo de quince días desde su notificación⁴³. En estos casos, de apelación en contra sentencia definitiva de

⁴¹ Para más detalles véase Matus, Marcelo, Aspectos orgánicos de la jurisdicción tributaria y aduanera. Comentario crítica a la Ley N° 20.322, *Ius et praxis*, Año 19, N° 1, 2013, pp. 195-222. https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122013000100006. En las otras 13 Cortes de Apelaciones, el Presidente de cada una de ellas designará una sala para que conozca con preferencia controversias tributarias. Así también, de acuerdo al autor citado, en la página 213 señalan: “tanto los Ministros como los Relatores que se asignen a estas salas deberán contar con la debida especialización o acreditar conocimientos relevantes en materias tributarias y aduaneras, las que se acreditarán por su participación en cursos de perfeccionamiento y/o programas de postgrados”.

⁴² De esta manera, de acuerdo al modificado artículo 120 del Código Tributario, correspondía a las Cortes de Apelaciones conocer en segunda instancia de las apelaciones de ciertas resoluciones dictadas por el Director Regional.

⁴³ “Artículo 139 del Código Tributario. *Contra la sentencia que falle un reclamo sólo podrá interponerse el recurso de apelación, dentro del plazo de quince días contado desde la fecha de su notificación.*

Respecto de la resolución que declare inadmisibile un reclamo o haga imposible su continuación podrán interponerse los recursos de reposición y de apelación, en el plazo de quince días contado desde la respectiva notificación. De interponerse apelación, deberá hacerse siempre en subsidio de la reposición y procederá en el solo efecto devolutivo. El recurso de apelación se tramitará en cuenta y en forma preferente.

El término para apelar no se suspende por la solicitud de aclaración, agregación o rectificación que se deduzca de acuerdo con el artículo anterior.

primera instancia, existe una extensión del efecto devolutivo en el CT, por cuanto la Corte de Apelaciones debe dar cumplimiento a la obligación del artículo 144 del mismo cuerpo legal: *“Los fallos pronunciados por el tribunal tributario deberán ser fundados. La omisión de este requisito, así como de los establecidos en el inciso decimoquinto del artículo 132⁴⁴, será corregida de conformidad con lo dispuesto en el artículo 140”*.

A su vez, este último artículo establece que en contra de la sentencia de primera instancia no procederá el recurso de casación en la forma ni su anulación de oficio. Los vicios en que se hubiere incurrido deberán ser corregidos por el Tribunal de Apelaciones que corresponda. De este precepto en particular nos ocuparemos en el siguiente capítulo del presente trabajo.

6. Breves consideraciones respecto del recurso de casación en la forma.

En palabras del profesor Couture los recursos son *“genéricamente hablando, medios de impugnación de los actos procesales. (...) Recurso quiere decir, literalmente, regreso al punto de partida.”*⁴⁵ Por su parte, Correa Selamé define el recurso de casación como *“el medio*

La resolución que falle la reposición no es susceptible de recurso alguno, sin perjuicio de la apelación que se hubiere deducido subsidiariamente.

Procederá también la apelación contra las resoluciones que dispongan aclaraciones, agregaciones o rectificaciones a un fallo.”

⁴⁴ Modificado por la Ley N° 20.322, que reemplazó “décimo cuarto” por “décimo quinto”. Señala: *“La prueba será apreciada por el Juez Tributario y Aduanero de conformidad con las reglas de la sana crítica. Al apreciar las pruebas de esta manera, el Tribunal deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador”*. Para más detalles véase MATURANA BAEZA, Javier. Sana Crítica, un sistema de valoración racional de la prueba. Editorial Thomson Reuters, Santiago, 2014.

Al respecto, señala Selman: *“En relación a la infracción al artículo 132 inciso 14 del Código Tributario, se sostiene que no existió una valoración de la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica, pues aun cuando dicha disposición no contemple un valor intrínseco a los medios de prueba rendidos en los juicios tributarios, sí delimita los parámetros que se deben tener en cuenta para generar convicción en el sentenciador, todo lo cual ha sido obviado en este caso, pues el fallo revela la falta de ponderación de la prueba y hace caso omiso a las deficiencias que el mismo tribunal constató, lo que atenta contra los principios de la lógica, de la no contradicción y de la razón suficiente”*. En Selman, Arturo, La infracción a las reglas de la sana crítica en la nueva justicia tributaria. <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40777/42333>, p.254

⁴⁵ Couture, Eduardo J., Fundamentos del Derecho Procesal Civil, Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1958, pp. 339-340.

*extraordinario que la ley otorga a las partes para obtener la invalidación de una sentencia cuando se ha dictado en un procedimiento o con omisión de formalidades legales cuando el tribunal ha infringido la ley decisoria del conflicto al resolverlo”.*⁴⁶

El recurso de casación, tanto en la forma como en el fondo, se encuentra reglamentado en el Título XIX del Libro III del CPC⁴⁷. Conforme a lo prescrito por el artículo 764 del mismo cuerpo normativo, ambos son medios para hacer valer la nulidad procesal.

No obstante, siguiendo a los autores citados, dicho recurso no es una vía para establecer nulidades absolutas, sino que también persiguen un fin de enmienda. En caso de acogerse la causal del recurso de casación en el fondo, o por determinadas causales en la casación en la forma, corresponderá al Tribunal no sólo anular la sentencia, sino que además, en acto separado pero sin nueva vista de la causa, deberá también fallar el fondo del asunto.

De acuerdo a Maturana, al referirnos al recurso de casación nos encontramos ante un serio problema de ambigüedad terminológica y regulatoria⁴⁸. Aquello cobra especial relevancia de acuerdo a lo señalado por Calamandrei, *“el instituto de la casación es un dispositivo básico del Estado de Derecho, ya que cumple una función de control jurisdiccional concerniente a la sumisión a la ley de los súbditos como de los órganos del Estado, en especial órganos jurisdiccionales, y que hace de los tribunales superiores ser “custodit ipsos*

⁴⁶ Correa Selamé, Jorge, Recursos Procesales Civiles, Editorial Lexis Nexis, Santiago, 2003, p. 79.

⁴⁷ Dicho título se divide en cuatro párrafos, siendo el primero y el cuarto de normas comunes respecto del recurso de casación en la forma como en el fondo, y los restantes en exclusiva al primero de ellos.

⁴⁸ Respecto del primer aspecto, por cuanto por una parte no permite una clara identificación de la institución así como también de los diversos sistemas existentes en el mundo “Primeramente existe un modelo puro de casación, proveniente del modelo francés y que nos describiera en su clásica obra Calamandrei, que contempla un sistema de reenvío, y en el cual el Tribunal de Casación debe cuidarse, más que de resolver según justicia el caso concreto, de sugerir hacia el futuro la interpretación teórica correspondiente en abstracto con la voluntad del legislador, de modo que la casación permanezca en el puro oficio de formulación de máximas, esto es, sin que el directo contacto con los hechos enturbie el trabajo. 4 El segundo sistema es el de la casación revisora, o también denominada como una tercera instancia, en el que no existe sistema de reenvío y se faculta a la Corte para decidir la causa de fondo. 5 Finalmente, existe un tercer modelo mixto, el que podemos calificar como nuevo, que nació de la tentativa de realizar una fusión entre la casación y la revisión (...) [respecto del segundo aspecto] *con motivo de las reformas introducidas recientemente a nuestra legislación procesal, mediante las cuales se estableció un nuevo sistema procesal penal, de familia y laboral, podemos constatar la falta de uniformidad en cuanto a los sistemas de impugnación de las sentencias judiciales, que tienen por objeto subsanar el vicio de la denominada infracción de ley que influye sustancialmente en lo dispositivo del fallo”*. En Maturana, Cristian (2012), op. cit., p.260.

custodes” de los tribunales inferiores, una suerte de “centinelas de la ley” que vigilan la actividad y errores in procedendo-in iudicando de los tribunales(...)”⁴⁹.

En específico, el recurso de casación en la forma ha sido definido como el “*acto jurídico procesal de la parte agraviada, destinado a obtener del tribunal superior jerárquico la invalidación de una sentencia, por haber sido pronunciada por el tribunal inferior con prescindencia de los requisitos legales, o emanar de un procedimiento viciado al haberse omitido las formalidades esenciales que la ley establece*”⁵⁰.

De forma sucinta, las principales características del recurso corresponden a: (1) es extraordinario, por cuanto procede sólo en contra de algunas resoluciones judiciales y por las causales que expresamente establece⁵¹; (2) se interpone directamente ante el Tribunal que

⁴⁹ Zúñiga, Francisco (2006), *op. cit.*, p. 367.

⁵⁰ Mosquera Ruiz, Mario y Maturana Miquel, Cristián, Los recursos procesales. Segunda edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 2010, p 245. Al respecto, respecto a sus fundamentos, señalan que “se ha declarado que el recurso de casación en la forma tiene como razón de ser el velar por el exacto cumplimiento de las disposiciones legales que se refieren a la forma externa de los litigios y a su cumplido desarrollo procesal y por tratarse de un recurso de derecho estricto, en su interposición deben observarse determinadas formalidades legales, limitándose la competencia del Tribunal *ad quem* por la causal o causales invocadas como fundamento del recurso. De este modo, su planteamiento debe cimentarse precisamente en las excepcionales situaciones de transgresión de la ritualidad que permiten la nulidad del fallo dictado en esas circunstancias” (p. 246, cita 225 CS, sentencia de 31 de julio de 2000, RDJ, t. XCVII, sección primera, p. 141).

⁵¹ Al respecto, estipula el inciso primero del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil:

El recurso de casación en la forma ha de fundarse precisamente en alguna de las causas siguientes:
1a. En haber sido la sentencia pronunciada por un tribunal incompetente o integrado en contravención a lo dispuesto por la ley;

2a. En haber sido pronunciada por un juez, o con la concurrencia de un juez legalmente implicado, o cuya recusación esté pendiente o haya sido declarada por tribunal competente;

3a. En haber sido acordada en los tribunales colegiados por menor número de votos o pronunciadas por menor número de jueces que el requerido por la ley o con la concurrencia de jueces que no asistieron a la vista de la causa, y viceversa;

4a. En haber sido dada ultra petita, esto es, otorgando más de lo pedido por las partes, o extendiéndola a puntos no sometidos a la decisión del tribunal, sin perjuicio de la facultad que éste tenga para fallar de oficio en los casos determinados por la ley;

5a. En haber sido pronunciada con omisión de cualquiera de los requisitos enumerados en el artículo 170;

6a. En haber sido dada contra otra pasada en autoridad de cosa juzgada, siempre que ésta se haya alegado oportunamente en el juicio;

7a. En contener decisiones contradictorias;

8a. En haber sido dada en apelación legalmente declarada desistida, y

9a. En haberse faltado a algún trámite o diligencia declarados esenciales por la ley o a cualquier otro requisito por cuyo defecto las leyes prevengan expresamente que hay nulidad.

dictó la resolución impugnada, para que sea conocido y resuelto por el Tribunal superior jerárquico; (3) es de derecho estricto; (4) recorre en cuanto a su procedencia a toda la jerarquía de los tribunales nacionales; (5) sólo puede ser deducido por la parte agraviada; (6) procede su interposición en forma conjunta con la apelación respecto de las sentencias de primera instancia, y del recurso de casación en el fondo respecto de las sentencias de segunda instancia; (7) tiene como fundamento velar por resguardar el respeto por las formas del procedimiento establecidas por el legislador y la igualdad de las partes dentro de él y; (8) tiene por objeto invalidar una sentencia en los casos determinados por la ley.

Respecto de esto último, cuando el recurso de casación en la forma se acoge por las causales de *ultra petita*, de infracción al artículo 170 del CPC, cosa juzgada y decisiones contradictorias, el superior jerárquico no sólo anula el fallo, sino que, debe dictar en acto continuo y sin nueva vista, pero separadamente, una nueva sentencia para la resolución del conflicto.

En consecuencia, la forma en la cual se va a desarrollar ese procedimiento y cómo deben concebirse los recursos no puede ser otra que la que guarde armonía con los principios que se han contemplado para su desarrollo⁵².

Una vez visto el régimen de recursos en contra de la sentencia definitiva de primera instancia, corresponde ahora estudiar las normas aplicables en contra de los fallos de segunda instancia. El artículo 145 del CT establece que el reclamante o el SII podrán interponer recurso de casación en contra de los fallos de segunda instancia, sujetas a las reglas contenidas en el Título XIX del Libro Tercero del CPC.

En relación con el régimen de recursos aplicable en materia tributaria, conforme a lo dispuesto por la Ley N° 19.374, se adoptaron una serie medidas con el fin de lograr una mayor

⁵² Al respecto, del anteproyecto del nuevo Código de Procedimiento Civil, Maturana plantea que “*El libro tercero está dedicado a regular sistemáticamente el tema de los recursos procesales a los que pueden acudir las partes para impugnar las resoluciones judiciales. Dentro de la nueva normativa destaca la limitación de la procedencia del recurso de apelación a la sentencia definitiva, resoluciones que ponen termino al juicio o hacen imposible su continuación, y las que se pronuncian sobre medidas cautelares, todas ellas pronunciadas por el tribunal de primera instancia; como la desaparición de los tradicionales recursos de casación en la forma como en el fondo, y su reemplazo por el denominado recurso de nulidad, que busca amalgamar modernamente estos dos tradicionales recursos*”.

<http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/126720/Presentacion-anteproyecto-codigo-procesal-civil.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

uniformidad de la jurisprudencia, en especial, de la emanada por la Corte Suprema. De esa manera, se estableció que: (a) el funcionamiento de la Corte Suprema se realizará en salas especializadas en determinadas materias. En materia tributaria, el conocimiento se encuentra a cargo de la Segunda Sala Penal; (b) Una vez interpuesto el recurso de casación en el fondo, cualquiera de las partes podrá solicitar, dentro del plazo para hacerse parte en el tribunal *ad quem*, que el recurso sea conocido y resuelto por el pleno del tribunal⁵³; (c) y finalmente, se estableció una mayor rigurosidad en contra de los requisitos que hacen procedente el recurso de queja.

Conforme al artículo 766 del CPC, procede el recurso en comento, en primera, única o segunda instancia, en contra de (a) sentencias definitivas, (b) sentencias interlocutorias que pongan término al juicio y, (c) excepcionalmente, en contra sentencias interlocutorias que no pongan término al juicio o hagan imposible su continuación, siempre que se hubieren dictado en la segunda instancia, y se hubieren dictado sin previo emplazamiento de la parte agraviada o sin señalar día para la vista de la causa.

El inciso final de dicho artículo estipula: “Procederá, asimismo, respecto de las sentencias que se dicten en los juicios o reclamaciones regidos por leyes especiales, con excepción de aquellos que se refieran a la constitución de las juntas electorales y a las reclamaciones de los avalúos que se practiquen en conformidad a la Ley N° 17.235, sobre Impuesto Territorial, y de los demás que prescriban las leyes”.

Ejemplo de lo anterior, en un caso de un procedimiento de indemnización de perjuicios por responsabilidad contractual derivada del incumplimiento de un contrato de obra, acción fundada en el artículo 18 de la Ley General de Urbanismo y Construcción, caratulado “Marchesani Carrasco Francisco con Empresa Constructora Hidalgos Ltda”, estableció la Excma. Corte Suprema al conocer del recurso de la casación en la forma: *“Que, de este modo, el legislador expresamente ha excluido la procedencia de la causal de nulidad formal invocada en los procedimientos regidos por leyes especiales, salvo en los casos en que se haya omitido la decisión del asunto controvertido, lo que no ocurre en la especie, según se desprende de la lectura de la sentencia impugnada y de las alegaciones formuladas, que*

⁵³ “Esta petición sólo podrá fundarse en el hecho que la Corte Suprema, en fallos diversos, ha sostenido distintas interpretaciones sobre la materia de derecho objeto del recurso”.

cuestionan la congruencia y fundamentación de la decisión, sin denunciar la falta de resolución, por lo que el presente recurso no podrá prosperar y deberá ser desestimado”⁵⁴.

Al respecto, recientemente la postura a favor de acoger el requerimiento de inaplicabilidad en sede constitucional estableció que frente a la restricción del artículo citado y respecto a los objetivos perseguidos por el recurso, no se advierte “*una razón que justifique la negativa de su ejercicio por el solo hecho de estar frente a un proceso que tiene una regulación especial, más aún si se considera que las garantías que se buscan salvaguardar a través del mentado recurso judicial, están presente en todo procedimiento, independiente de si tienen o no una regulación particular*”⁵⁵.

Finalmente, debemos mencionar que la redacción original del actual artículo 768 del CPC concedía el recurso contra toda sentencia definitiva *en general*, incorporándose el inciso segundo mediante la Ley N° 3.390 del año 1918, el que excluyó la casación contra las sentencias que, en los negocios que se tramitan como juicios especiales, omiten sus fundamentos de hecho y de derecho, o se despachan sin cumplir con aquellos trámites o diligencias que la ley considera esenciales⁵⁶. Dicha problemática la abordaremos en detalle en

⁵⁴ Considerando cuarto, 10.437 – 2017, Excma. Corte Suprema, Marchesani Carrasco Francisco con Empresa Constructora Hidalgo Limitada y Verdugo Núñez Cristian.

⁵⁵ En 2988, considerando 26, citado en considerando vigesimoprimer de 3883-17.

⁵⁶ En el considerando sexto de la STC Rol N° 2529, se señala que “Considerando la historia de su establecimiento, aparece que esta norma se propuso en el Senado con fecha 26 de febrero de 1915, sin que a su respecto se produjera debate o se aportara alguna explícita razón”. A mayor abundamiento, de dicha ley, sólo se encuentra un análisis respecto a la necesidad de la justificación de las sentencias y de consideraciones respecto al recurso de casación en el fondo. En Los hechos del pleito ante la doctrina de la Corte de Casación, Anales de la Facultad de Derecho Vol. VI - Enero-Diciembre de 1940 - N° 21 a 24, en

http://web.uchile.cl/vignette/analesderecho/CDA/an_der_simple/0.1362,SCID%253D965%2526ISID%253D18%2526PRT%253D962.00.html

Al respecto:

“Art. 930: Cuando la Corte Suprema invalidare una sentencia por Casación en el Fondo, dictará acto continuo y sin nueva vista, por separadamente, sobre la cuestión materia del juicio, la sentencia que corresponda conforme a la ley y al mérito de los hechos, tales como se han dado por establecidos en el fallo recurrido”.

Esta redacción fue adoptada después en la forma que aparece en el artículo 958 del Código de Procedimiento Civil, modificado por la Ley N° 3.390, que dice:

"art. 958 (959). cuando la Corte Suprema invalidare una sentencia por Casación en el fondo, dictará acto continuo y sin nueva vista, por separadamente sobre la cuestión materia del juicio que haya sido objeto de recurso, la sentencia que crea conforme a la ley y al mérito de los hechos tales como se han dado por establecidos en el fallo recurrido, reproduciendo los fundamentos de derecho de la resolución casada que no se refieran a los puntos que hayan sido materia del recurso y la parte del fallo no afectada por éste”.

el siguiente capítulo, mediante un análisis jurisprudencial en materia tributaria, en primera y segunda instancia, en sede constitucional, y cuando sea el caso, de la Excma. Corte Suprema.

Como se ve, la Comisión Revisora del Proyecto de 1893, reaccionó contra el sistema amplio de los proyectos primitivos y acordó circunscribir la Casación a las causales del recurso.

Debiendo la casación circunscribirse a las causales del recurso, y la Corte Suprema dictar la sentencia que reque conforme al mérito de los hechos tiene que llegarse a la conclusión a que nosotros, queremos llegar: la Corte de Casación, tiene facultad para revisar la apreciación de los hechos que hagan los jueces (el mérito de los hechos), para el efecto de pesquisar las infracciones de derecho en que se funda el recurso.

En esta materia, en nuestro concepto, las disposiciones de nuestro Código de Procedimiento, son un poco más amplias que las disposiciones francesas.”

CAPÍTULO TERCERO. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE ACCIÓN DE INAPLICABILIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD RESPECTO DEL INCISO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 768 DEL CPC EN MATERIA TRIBUTARIA

En el presente capítulo comentaremos los fallos dictados por el Excmo. Tribunal Constitucional en que ha conocido de la interposición de requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad contra el inciso segundo del artículo 768 del CPC, entre los años 2012 a 2019⁵⁷.

Revisada la jurisprudencia del Excmo. Tribunal Constitucional en el período señalado, existen 34⁵⁸ causas en las que se requirió pronunciamiento de esta magistratura a efecto de declarar la inaplicabilidad del inciso segundo del artículo 768 del CPC en los autos de diversos juicios especiales: reclamación tributaria, de arrendamiento, aguas, procedimiento sancionatorio de la Superintendencia de Valores y Seguros, ilegalidad municipal, entre otros.

El detalle de estos es el siguiente:

Tabla 3. Causas en que se requirió al Excelentísimo Tribunal declarar la inaplicabilidad del inciso segundo del artículo 768 del CPC

	Fecha	ROL	Caratulado	Requerimiento	Materia
1	25-08-2011	1873-10	Inversiones Rotondo Limitada con Municipalidad de Las Condes	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 CPC	Ilegalidad
2	03-01-2012	2147-11	Las Terrazas Limitada con Agrícola y Ganadera Cuyuncaví Ltda.	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de los incisos tercero y cuarto, del artículo 768 y 808, ambos, del CPC	Civil (arrendamiento)
3	04-01-2012	2130-11	Inversiones Jarialka y Compañía con Distribuidora	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 CPC	Civil (arrendamiento)
4	05-07-2012	2034-11	ORPI S.A. con SII	Inaplicabilidad por	Tributario

⁵⁷ El universo de casos fue determinado por medio del buscador de sentencias del Tribunal Constitucional, restringiendo la búsqueda por *Materia sólo a aquellos casos caracterizados como “Inaplicabilidad de Precepto Legal” y utilizando la expresión “768” en el campo denominado “Frase Exacta”.

⁵⁸ Como parte de la revisión previamente indicada, se pudo determinar que los 68 resultados originales excedían el alcance debido a que la frase exacta “768” determinaba resultados que no correspondían al objetivo de esta tesis.

	Fecha	ROL	Caratulado	Requerimiento	Materia
				inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 CPC	
5	21-06-2013	2467-13	Inversiones Agrofruta S.A. con SII	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 CPC	Tributario
6	06-08-2013	2137-11	Inmobiliaria General Velásquez S.A. con Rentas Urbanas S.A.	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 CPC	Civil (arrendamiento)
7	22-10-2013	2521-13	Inversiones Santa Ana Limitada con SII	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 CPC	Tributario
8	02-01-2015	2529-13	Hoteles de Chile S.A. con SII	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 CPC	Tributario
9	04-06-2015	2677-14	Comunidad Edificio Baquedano con Plasma Ltda. y otro	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 CPC	Civil (arrendamiento)
10	15-06-2015	2829-15	Sánchez Guzmán con Superintendencia de Valores y Seguros	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 del CPC	SVS
11	11-08-2015	2872-15	Inversiones Quimetal S.A. con SII	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 CPC	Tributario
12	03-09-2015	2723-14	Pirotecnia Igual Chile S.A. con Servicios de Impuestos Internos	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 CPC	Tributario
13	03-11-2015	2906-15	Inversiones Shajjo Limitada con Cencosud Retail S.A.	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 CPC	Civil - Arrendamiento
14	24-12-2015	2798-15	Alcalde Saavedra con Superintendencia de Valores y Seguros	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 CPC	SVS
15	26-05-2016	2797-15	Portiño con I. Municipalidad de Valdivia	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 CPC	Ilegalidad
16	21-07-2016	2898-15	Feria Ganaderos Osorno S.A. con SII	Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de la parte que indica del artículo 768, inciso segundo, del CPC, en el marco de los recursos de casación en la forma y en el fondo Rol N° 12874-2015 de la Corte Suprema	Tributario
17	21-07-2016	2862-15	Valdivia Montecinos Carlos con SII	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 CPC	Tributario
18	21-07-2016	2873-15	Plásticos Técnicos	Inaplicabilidad por	Tributario

	Fecha	ROL	Caratulado	Requerimiento	Materia
			S.A. con SII	inconstitucionalidad respecto del inciso antepenúltimo del artículo 768 CPC	
19	06-10-2016	2904-15	Forestal Catango Ltda. con SERVIU Novena Región	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 CPC	Civil (expropiación)
20	20-10-2016	2971-16	González Ponce Graciela con SII	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso antepenúltimo del artículo 768 CPC	Tributario
21	15-11-2016	3042-16	Mario Felipe Rojas Sepúlveda en representación de Inmobiliaria Valmar Limitada contra Dirección General de Aguas Región del Biobío	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 CPC	Aguas
22	21-12-2016	3097-16	Aguas Andinas S.A. en causa "Asociación canal de las Mercedes/Toro"	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 CPC	Aguas
23	27-12-2016	3008-16	Puertos y Logísticas S.A. con Fisco de Chile	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 CPC	Civil (expropiación)
24	29-12-2016	2988-16	Concesiones Recoleta S.A. con I. Municipalidad de Recoleta	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso antepenúltimo del artículo 768 del CPC	Civil
25	30-03-2017	3246-16	Acenor Aceros del Norte S.A. con SII	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 CPC	Tributario
26	20-06-2017	3220-16	Consortio CVV Ingetal S.A.	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo 768 del CPC	Tributario
27	22-06-2017	3175-16	Cencosud Retail con SII DRMS Oriente	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 CPC	Tributario
28	15-03-2018	3116-16	Price Waterhouse Coopers Consultores, Auditores y Compañía Ltda. y otro con Superintendencia de Valores y Seguros	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por Price Waterhouse Coopers Consultores, Auditores y Compañía Ltda., y otro, respecto de los artículos 768, inciso segundo del CPC y 249 de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores, en el proceso sobre reclamación de multa	Procedimiento sancionatorio SVS

	Fecha	ROL	Caratulado	Requerimiento	Materia
29	07-06-2018	3054-16	Ramírez Cardoen Nicolás en causa Rol C-7508-2012 del 17° Juzgado Civil de Santiago	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de los artículos 768, inciso segundo, del CPC; 58, inciso final, de la Ley N° 18.045; 46, inciso final, y 133, inciso primero, de la Ley N° 18.046; 20 del Código Penal, y 27 del DL N° 3.538; todos ellos en relación con los artículos 59, letras a) y f), 60, letra a), en relación a los artículos 166 y 165, incisos primero y segundo, de la Ley N° 18.045, en los autos sobre reclamación de multa	Procedimiento sancionatorio SVS
30	13-11-2018	4398-18	Sermob S.A. con SII DRMS Santiago Oriente	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 CPC	Tributario
31	28-11-2018	4376-18	Los Parques S.A. con SII Dirección Grandes Contribuyentes	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 CPC	Tributario
32	28-11-2018	4989-18	Muñoz Flores, José Enrique con SII DRMS Oriente	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 CPC	Tributario
33	28-11-2018	3883-17	Marchesani Carrasco Francisco con Empresa Constructora Hidalgos Ltda.	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de la frase que indica contenida en el artículo 768 del CPC	Civil (Daño Moral - LGUC)
34	22-01-2019	3867-17	Betlan Dos S.A. con SII	Inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso segundo del artículo 768 CPC	Tributario

De los 34 casos de inaplicabilidad, nos centraremos en los 17 casos que provienen del procedimiento de reclamación tributaria contenido en el Libro Tercero del CT⁵⁹. Los casos han sido resumidos y sistematizados en fichas equivalentes como preámbulo a su análisis en dos etapas.

La primera de estas consiste en una descripción de los aspectos sustantivos en discusión junto a las resoluciones adoptadas por los tribunales de instancia (Antiguo Juez Tributario en la figura del Director Regional del SII, TTA, y la Iltma. Corte de Apelaciones), y la forma en que el requirente alega se han producido en dichas resoluciones los vicios que

⁵⁹ Los 17 casos fueron seleccionados tras una revisión análoga fallo a fallo en busca de aquellos que corresponden a requerimientos de inaplicabilidad en materia tributaria.

constituyen vulneraciones a garantías establecidas en nuestra Carta Fundamental, las que sólo pueden ser remediadas por medio del recurso de casación y, en segundo lugar, una caracterización y análisis crítico de los argumentos del sentenciador en sede constitucional, revisando la forma en que la restricción normativa contenida en el artículo 768 inciso segundo es considerada inaplicable por inconstitucional en cada caso concreto.

1. Revisión de casos en materia tributaria

De los 17 casos de inaplicabilidad del inciso segundo del artículo 768 del CPC en materia tributaria, siete corresponden al antiguo procedimiento tributario y diez al procedimiento tributario vigente.

De los siete correspondientes al procedimiento antiguo sólo uno fue acogido y los seis restantes fueron rechazados o declarados inadmisibles. De los diez correspondientes al procedimiento vigente, siete fueron acogidos y los restantes rechazados.

El detalle de los casos es el siguiente:

1.1. Casos rechazados o declarados inadmisibles por el Tribunal Constitucional cuya primera instancia corresponde al antiguo procedimiento tributario

1.1.1. ORPI S.A. con SII

La VII Dirección Regional Talca del SII emitió liquidaciones contra la sociedad ORPI S.A. por concepto de diferencias de Impuesto de Primera Categoría correspondiente a los AT 2005 y 2006. Se establece en ellas que la sociedad no pudo acreditar la pérdida tributaria declarada en su Formulario 22, originada principalmente por la venta de activos de la sociedad a un tercero no relacionado, la que fue rebajada como gasto al momento de determinar su Renta Líquida Imponible⁶⁰.

⁶⁰ Señala el traslado del Servicio en su página 4: “(...) de conformidad con el artículo 63 del Código Tributario, en la respectiva etapa administrativa, se acompañó el “Contrato Acuerdo Marco Calaf SAIC y otras y Calaf S.A.[en ese entonces, Orpi S.A.]”, el que a juicio del Servicio de Impuestos Internos, por sí sólo, no acredita fehacientemente la partida cuestionada pero que, a juicio del requirente constituye prueba suficiente (...) en el presente caso se presentó escritura pública, en la que en su punto Tres. seis “se define el valor de compra de las cuentas por cobrar, señalando que el valor acordado fue calculado conforme a la metodología acordada en el Anexo tres de la OFERTA, sin embargo el Anexo tres mencionado en la escritura pública n fue presentado ni en la respuesta a la Citación ni en el presente reclamo, por lo que no se pudo comprobar la forma y metodología utilizada para dicha valorización, solo adjuntando un listado de cuentas por cobrar que poseía la empresa, además se debe mencionar que el saldo determinado de cuentas por cobrar no coincide con el saldo a 31 de”

La actora interpuso reclamación tributaria de conformidad con el antiguo procedimiento, siendo la acción de conocimiento del Juez Tributario en la figura del Director Regional del SII. Dicha magistratura falló en definitiva confirmando el informe de los fiscalizadores, estableciendo en su considerando decimoquinto: *“si bien el contrato acompañado en autos da cuenta del monto pagado por los activos señalados en el considerando anterior, y teniendo en cuenta también que las partes son libres de convenir el precio de los bienes enajenados, ello no obsta o no libera a la contribuyente de autos a demostrar fehacientemente el verdadero valor de los productos y créditos enajenados, cuestión ésta que no ha sido acreditada en autos, y que resulta fundamental e inevitable para poder establecer de manera fehaciente el monto de la pérdida producida, ello, por cuanto no se ha acreditado en autos cual era el valor de las existencias a enajenar y cuáles eran exactamente los deudores cuyas cuentas fueron vendidas; la documentación acompañada en modo alguno permite determinar tales montos, ya que la contabilidad señala diversos montos (...)”*⁶¹.

Apelada la sentencia, la Iltma. Corte de Apelaciones confirmó el fallo de primera instancia en todas sus partes⁶², por cuanto los documentos acompañados por la actora en nada alteraban las conclusiones allegadas por el fallo de primera instancia.

Dicha sentencia fue objeto de recursos de casación en el fondo y en la forma por las causales establecidas en los numerales cuarto y quinto. Pendiente de gestiones ante la Corte Suprema, la actora presentó requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad del inciso segundo del artículo 768 del CPC, sustentando dicha presentación en el derecho a la no discriminación ante la ley, infracciones al debido proceso y derecho al recurso.

diciembre del Libro Mayor y las Cuentas por Cobrar”. En causa Rol N° 10.102-2008, Juez Tributario de la VII Dirección Regional Talca, de 22 de abril de 2011, “ORPI S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

⁶¹ Considerando decimoquinto, reproducidos en el traslado del Servicio, pp. 6-7. Agrega la sentencia: *“Cabe señalar que los listados acompañados son antecedentes extracontables que no merecen a este Tribunal la fe necesaria respecto de la información que indican, teniendo en cuenta además, que ellos no coinciden con los datos señalados en los balances acompañados”*. En causa Rol N° 10.102-2008, Juez Tributario de la VII Dirección Regional Talca, de 22 de abril de 2011, “ORPI S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

⁶² Considerando cuarto, Rol N° 562-2009 de la Iltma. Corte de Apelaciones de Talca, 26 de octubre de 2009, “ORPI S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Respecto de la forma en que el requirente estima que se verificó la infracción a las garantías constitucionales es la ausencia de ponderación de la prueba aportada en segunda instancia⁶³.

Al no haberse alcanzado el quórum exigido por empate de votos, y considerando que en estos casos el voto del Presidente del Tribunal no dirime estas contiendas, se tuvo por rechazado el presente requerimiento. Por su parte la Excma. Corte Suprema rechazó los recursos de casación en la forma y en el fondo interpuestos por la actora⁶⁴. De la causal de *ultra petita* del número cuarto del artículo 768 el sentenciador señala que no existe contravención alguna a la congruencia, por cuanto los vicios alegados no configuran la causal; y, respecto al numeral quinto del artículo 768, estipula que *“es claro que el reproche apunta más que a la falta de decisión del asunto controvertido, a una pretendida ausencia de fundamentos, en relación con los diversos argumentos esgrimidos por el recurrente, reconvención que, atento lo dispuesto en el inciso 2° del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil, no autoriza el recurso en estudio”*⁶⁵.

1.1.2. Inversiones Agrofruta S.A. con SII

La segunda sala del Tribunal Constitucional declaró inadmisibles la acción, previa solicitud del Consejo de Defensa del Estado, por configurarse la causal del artículo 84 número

⁶³ Señala la parte recurrente a fojas 3: *“Además, obran en el proceso, sin que fueran considerados de ninguna forma por el tribunal de alzada otra serie de instrumentos que, sin ningún lugar a dudas, sirven para acreditar la existencia de la operación comercial, así como la existencia del precio de venta que se tradujo a la larga en los gastos rechazados por el Servicio de Impuestos Internos y que se tradujeron en la gestión pendiente en que incide esta acción constitucional”*, Rol N° 2034-2011, Tribunal Constitucional, de 05 de agosto de 2012, “ORPI S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

⁶⁴ Sucintamente, conociendo del recurso de casación en el fondo, respecto de la alegación de la actora por la valoración de los medios de prueba en instancia, el considerando décimo noveno establece: *“Que, en armonía con lo que se lleva expuesto, puede inferirse que la casación de fondo se construye contra los hechos del proceso, establecidos por los sentenciadores del mérito y se intenta variarlos, proponiendo otros que, a juicio de la recurrente, estarían genéricamente probados. Dicha finalidad, por cierto, es ajena a un recurso de esta especie, destinado a invalidar una sentencia en los casos expresamente establecidos por la ley. En la casación se analiza la legalidad de una sentencia, lo que significa que se realiza un escrutinio respecto de la aplicación correcta de la ley y el derecho, pero no a los hechos como soberanamente los han dado por probados o asentados los magistrados a cargo de la instancia, a menos que se haya denunciado y acreditado la efectiva infracción de normas reguladoras del valor legal de la prueba, cuyo no es el caso”*. En causa Rol N° 9262-09 de la Excma. Corte Suprema de 18 de octubre de 2012, “ORPI S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

⁶⁵ Causa Rol N° 9262-09 de la Excma. Corte Suprema de 18 de octubre de 2012, “ORPI S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, considerando cuarto.

5 de la LOCTC, vale decir, el precepto legal reclamado ya se habría aplicado en la Corte Suprema al declararse la inadmisibilidad del recurso de casación en la forma⁶⁶.

1.1.3. Inversiones Santa Ana Limitada con SII

Previa audiencia decretada por la segunda sala, el Tribunal Constitucional decretó la inadmisibilidad de la acción por carecer el escrito de una razonable fundamentación. Dicha decisión se fundó en que la actora no solicitó la revisión de los vicios en la oportunidad procesal que le correspondía, esto es, el recurso de reposición y apelación en contra de la sentencia definitiva dictada por el Juez Tributario en el antiguo procedimiento⁶⁷.

⁶⁶ La Corte Suprema declaró la inadmisibilidad del recurso de casación en la forma interpuesto por la omisión de trámites esenciales al ser privado de producir medios de pruebas necesarios para su pretensión: *“Tercero. Que dicho arbitrio procesal no será admitido a tramitación, pues el inciso segundo del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil no admite la causal del numeral noveno del mismo precepto en los negocios a que se refiere el inciso segundo del artículo 766 del mismo cuerpo normativo, esto es, aquellos juicios o reclamaciones regido por leyes especiales, como el de la especie”*. Considerando tercero, rol Excma. Corte Suprema N° 2419-2013, de fecha 07 de octubre de 2013, “Inversiones Agrofruta S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Con posterioridad, rechazó la casación en el fondo por cuanto estimó que no existió las infracciones alegadas por la actora a la valoración de la prueba: *“En efecto, no denuncia ninguna de las circunstancias mencionadas en el considerando anterior, sino que se limita a aseverar que la sentencia desconoce el valor probatorio de las probanzas que rindió en la causa, situación que se refiere en realidad, como se dijo, a la ponderación que los sentenciadores hicieron de dicha prueba, y que corresponde a una facultad exclusiva de éstos que no puede ser controlada por medio de este recurso”*. Considerando decimo in fine, rol N° 2419-2013, Excma. Corte Suprema, de fecha 07 de octubre de 2013, “Inversiones Agrofruta S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

⁶⁷ Rol N° 2521-2013, Tribunal Constitucional, 22 de octubre de 2013, “Inversiones Santa Ana Limitada con Servicio de Impuestos Internos”, considerandos octavo y noveno: *“8°. Que, atendido el mérito de los antecedentes que obran en autos, esta Sala ha logrado convicción en cuanto a que la acción constitucional deducida no puede prosperar, toda vez que no cumple con las exigencias constitucionales y legales antes transcritas, al no concurrir el presupuesto de estar razonablemente fundado el libelo de fojas 1, configurándose, en la especie, la causal de inadmisibilidad del número 5° del ya transcrito artículo 84 de la Ley N° 17.997, en tanto la aplicación del precepto impugnado no podría resultar decisiva, pues el artículo 140 del Código Tributario dispone que ‘En contra de la sentencia de primera instancia no procederá el recurso de casación en la forma ni su anulación de oficio. Los vicios en que se hubiere incurrido deberán ser corregidos por el Tribunal de Apelaciones que corresponda’. De tal forma, existiendo un recurso de apelación que puede englobar la revisión de eventuales vicios ‘in procedendo’ durante la tramitación del juicio, es esa la oportunidad procesal para formular las alegaciones respectivas acerca de la omisión de trámites esenciales;*

9°. Que, examinados los recursos de reposición y apelación que rolan a fojas 55, cabe señalar que no fueron discutidas en dicha sede las cuestiones referidas a la esencialidad de los trámites solicitados y el eventual carácter vicioso de su denegatoria, ya que más allá de lo expresado en el cuerpo del escrito, en los dos petitorios de fojas 101 se solicita enmendar el fallo y dejar sin efecto las liquidaciones, sin que conste pretensión alguna recaída en vicios procedimentales, circunstancia que determina que la preceptiva impugnada no puede resultar de aplicación decisiva en la gestión invocada”.

1.1.4. Inversiones Quimetal S.A. con SII

El Tribunal Constitucional declaró la inadmisibilidad del requerimiento al no cumplirse el requisito de encontrarse pendiente su tramitación. La actora presentó su requerimiento en sede constitucional el día 27 de julio de 2015, y tal como consta en su presentación, el certificado que acompañó de la Corte Suprema da cuenta que sólo se encontraba pendiente la cuenta del recurso de reposición de la resolución que ya había declarado inadmisibilidad de los recursos de casación en la forma⁶⁸ y en el fondo interpuestos.

1.1.5. Pirotecnia Igual Chile S.A. con Servicios de Impuestos Internos

El 17 de octubre de 2012, la Dirección Regional Valparaíso del SII emitió liquidaciones en contra la sociedad “Pirotecnia Igual Chile S.A.”, por concepto de retenciones del artículo 74 número 4 de la Ley de Impuesto a la Renta (Impuesto Adicional), correspondientes a los AT 2009, 2010 y 2012⁶⁹.

En el presente caso existen dos sociedades: la matriz española (“Pirotecnia Igual (España) S.A.”) y la filial nacional (la ya señalada “Pirotecnia Igual Chile S.A.”), que se dedican a la fabricación, comercialización, importación y exportación de toda clase de artículos pirotécnicos, en especial, de la realización de los eventos de celebración de año

⁶⁸ Rol N° 7188-15, Corte Suprema, de 15 de julio de 2015, “Inversiones Quimetal S.A. con Servicio de Impuestos Internos”. Respecto de la ultra petita, se desechó ya que se estableció que no son argumentos que no configuran la causal invocada para anular la sentencia, y “4° *Que en lo referente a la causal del numeral quinto del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil, dicho arbitrio procesal no será admitido a tramitación, pues el inciso segundo del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil admite la causal del numeral quinto del mismo precepto en un proceso regido por leyes especiales sólo cuando se alega la omisión del asunto controvertido, de lo que se sigue que no lo es cuando se denuncia una omisión como la de la especie*”.

Respecto al recurso de casación en el fondo, éste fue rechazado por manifiesta falta de fundamentos: “6° *Que como puede advertirse, el recurso carece de una cuestión jurídica que permita a esta Corte abocarse al conocimiento del asunto, al no acusar y desarrollar alguna infracción a las normas sustantivas que establecen y determinan la procedencia de la devolución de impuestos solicitados por la recurrente que fue objeto de la resolución reclamada, y cuya falsa aplicación sería consecuencia necesaria de la pretendida nulidad objeto de esta litis. De ese modo, al no contener tales menciones se torna impracticable el estudio del asunto, al no estar facultada esta Corte para analizar el problema de fondo conocido en esta causa, cuestión que impide que el recurso pueda prosperar*”.

⁶⁹ Señala su redacción actual: “Estarán igualmente sometidos a las obligaciones del artículo anterior: 4°.- *Los contribuyentes que remesen al exterior, abonen en cuenta, pongan a disposición o paguen rentas o cantidades afectas al impuesto adicional de acuerdo con los artículos 58, 59 y 60, casos en los cuales la retención deberá efectuarse con la tasa de Impuesto Adicional que corresponda*”.

nuevo. Según su relato, ellos se adjudicaron una serie de contratos con diversas municipalidades a través del portal de internet www.chilecompra.cl⁷⁰.

De conformidad al antiguo procedimiento de reclamación tributaria la Directora Regional del SII desechó la reclamación interpuesta por la sociedad en contra de las signadas liquidaciones⁷¹, ya que a su juicio las sociedades en cuestión no aportaron los antecedentes necesarios para acreditar en forma fehaciente que las remesas enviadas por la sociedad nacional a la sociedad española fueran efectivamente por el pago de las prestaciones realizadas por “Pirotecnia Igual (España) S.A.” en nuestro país: *“si bien se acompañaron algunos de los contratos suscritos por Pirotecnia España y diversas municipalidades del país, además de facturas, declaraciones de testigos e informes periciales (...)no se ha demostrado que las remesas liquidadas sean producto de dichos contratos ya que no se ha acreditado el pago de los mismos, con la orden o documentos de pago correspondientes, es decir, que existe un contrato, una facturación y una remesa, pero la vinculación de los primeros con la última no aparece probado, por lo que sólo se tiene que existieron remesas desde Pirotecnia Igual Chile S.A. a Pirotecnia Igual (España) S.A. (...)”*⁷².

⁷⁰ A juicio de la autoridad fiscal, el contribuyente “Pirotecnia Igual Chile S.A.” no declaró ni enteró en arcas fiscales la retención por Impuesto Adicional devengado por las remesas a la empresa “Pirotecnia Igual (España) S.A.”, en los años señalados, por la suma de \$269.320.292.

En concepto de la empresa, la prestación de los servicios es de exclusiva responsabilidad de la matriz. Por ello, por temas administrativos debieron crear una empresa en nuestro país ya que todos los contratos celebrados requieren que la prestadora de servicios tenga un RUT emitido en nuestro país para efectos de la firma y posterior pago. En consecuencia, la sociedad nacional sólo actuaría como intermediaria de la extranjera.

⁷¹ Argumentan en su reclamo que la sociedad española no es sujeto de impuesto conforme a los artículos 58 y siguientes de la Ley de Impuesto a la Renta, al acogerse a los Convenios Internacionales suscritos por Chile, en especial el Tratado para Evitar la Doble Tributación entre Chile y España, vigentes desde el primero de enero de 2005.

De tal manera, en los pagos realizados a la sociedad española no se debía retener el impuesto adicional de 35%, porque estas remesas no era una distribución de utilidades, sino que es sólo una forma de simplificar los pagos realizados por los municipios a la sociedad matriz. A fojas 25 del requerimiento rol N° 2723-2014-INA, Tribunal Constitucional, 03 de septiembre de 2015, “Pirotecnia Igual Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

⁷² Considerando undécimo, rol N° 2723-2014-INA, Tribunal Constitucional, 03 de septiembre de 2015, “Pirotecnia Igual Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos”. Así también, a fojas 28 del mismo fallo se desecha la argumentación de la reclamante del artículo 26 del Código Tributario que *“(…), reconoce como presupuesto que el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una interpretación oficial del Servicio, lo que dista de darle a los documentos oficiales emitidos sobre la materia, la interpretación que más conviene a los intereses del contribuyente, ya que es distinto ajustarse de buena fe a un criterio oficial del Servicio, y otra*

En un breve fallo, la Iltma. Corte de Apelaciones de Valparaíso confirmó la sentencia de primera instancia, añadiendo en su considerando tercero: *“que la prueba rendida por la reclamante para acreditar la efectividad de su alegación respecto del primer grupo de transferencias, no acredita que los pagos efectuados por distintos municipios del país se hayan realizado directamente a la empresa española –sirviendo la reclamante de intermediario- pues las transferencias que generan los tributos se hicieron desde cuentas cuyo titular es precisamente la reclamante de autos, lo que hace presumir que eran fondos propios de ella y no de un tercero”*⁷³.

La actora, pendientes las gestiones ante la Excma. Corte Suprema por la interposición de casación en la forma y en el fondo, presentó requerimiento de inaplicabilidad en sede constitucional argumentando que las sentencias de instancia: (a) no se pronunciaron respecto de la naturaleza de los fondos correspondientes a los dineros remesados; (b) no expusieron las consideraciones para dar por establecidos los hechos gravados objeto de las liquidaciones por concepto de Impuesto Adicional; y (c) la falta de expresión de la valoración de los medios de prueba ni las razones por los cuales fueron desestimadas las pruebas testimoniales y pericial aportadas en el proceso de primera instancia, no existiendo pronunciamiento por el tribunal de alzada⁷⁴.

interpretar dicho criterio conforme a la conveniencia del contribuyente contrariando la interpretación administrativa vigente sobre una situación jurídica en particular”.

⁷³ Rol N° 485-2014, Iltma. Corte de Apelaciones, 07 de enero de 2016, “Pirotecnia Igual Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, considerando tercero.

⁷⁴ Rol N° 24.611-2014, Excma. Corte Suprema, 07 de enero de 2016. De igual manera, en el recurso de casación en el fondo, denunció el quebrantamiento de los artículos 19 a 24 del Código Civil y la transgresión de los artículos 425 y 426 del Código de Procedimiento Civil, ya que en su concepto, se restó valor probatorio, por parte de los sentenciadores, a los informes periciales contables y financieros sin sujeción a las reglas de la sana crítica, lo cual afectaría gravemente el contenido de la sentencia: *“No hay referencia alguna en el fallo confirmado al contenido y mérito otorgado al extenso informe pericial contable confeccionado por el contador auditor Fernando Nattero Vacarrezza, y aportado por la reclamante al juicio, en el cual se analiza la documentación contable, bancaria y comercial asociada a cada una de las remesas objeto de liquidación (anexas al mismo informe pericial) y se concluye que corresponden al pago de servicios prestados por la española Pirotecnia Igual S.A. a diversas municipalidades y/o a la propia reclamante, registrados estos últimos gastos del giro. Tampoco se refiere el fallo confirmado a la ponderación dada al informe pericial financiero evacuado por don Francesc Safont Estruch, que analiza las transferencias bancarias efectuadas a la empresa española y la documentación contable y financiera de dicha empresa que la respalda, concluyendo que en igual sentido que la pericia contable del Sr. Nattero que se trata de pagos de servicios prestados en Chile por Pirotecnia Igual S.A., registrados contablemente y tributados en España. Los dictámenes de peritos antes referidos sólo son*

El Excmo. Tribunal Constitucional rechazó el requerimiento por mayoría de votos. En atención a aquello, la Corte Suprema conoció sólo el recurso de casación en el fondo⁷⁵, rechazándolo debido a que (i) no se pueden revisar en esta sede los hechos asentados en instancia⁷⁶ y, (ii) en lo referido al argumento esgrimido por la actora de infracción de las normas constitucionales de igualdad y legalidad, no pueden ser atendidos: *“en primer término porque como esta Corte ha sostenido reiteradamente, las normas de rango constitucional no pueden ser fundamento de una nulidad de fondo al no contener reglas concretas sino más bien principios e ideas rectoras que la legislación positiva dota de contenido, y en segundo lugar porque el fundamento de tal denuncia consiste en la creación judicial de un impuesto no previsto en la ley, cuestión que, de acuerdo con lo razonado previamente, no es efectiva.*

enunciados en el fallo de primera instancia, sin referencia a su contenido ni a la valoración probatoria de sus conclusiones (...) (parte final Considerando 7°)

“Ninguno de estos 4 testigos fue tachado y no obstante ello, nada dice el fallo confirmado sobre las razones por las que no se les dio crédito suficiente para establecer todos los hechos por ellos relatados, en los términos previstos en el artículo 384 N° 2 del Código de Procedimiento Civil. En cuanto a la abundante prueba documental acompañada para acreditar la naturaleza de pago de servicios de cada una de las transferencias efectuadas a la española Pirotecnica Igual S.A., el fallo de primera instancia confirmado por la sentencia objeto de este recurso se limita a enumerarlos y dar una mera descripción del contenido de algunos de estos documentos, sin entrar a analizar el mérito probatorio de cada uno” (páginas 8 y 9 del recurso de casación en la forma)”.

⁷⁵ En especial y a modo de resumen, los argumentos esgrimidos en el señalado recurso corresponden a: (1) la falsa aplicación del artículo 60 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Renta; (2) vulneración de los preceptos constitucionales de legalidad e igual repartición de los tributos; (3) errada interpretación y aplicación del artículo 74 N° 4 de la Ley de Impuesto a la Renta; (4) errada interpretación y aplicación del artículo 21 del Código Tributario al poner de cargo del contribuyente la determinación de la naturaleza u origen de la renta que se grava; (5) la inobservancia de los artículos 3.2 y 7 del Convenio para evitar la Doble Tributación Chile-España y (6) la infracción de los artículos 200 del Código Tributario y 79 de la Ley de Impuesto a la Renta, de acuerdo al período de prescripción.

⁷⁶ Rol N° 24.611-2014, Excmo. Corte Suprema, 07 de enero de 2016, “Pirotecnica Igual Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, considerando tercero. Prosigue en el considerando cuarto del mismo fallo: *“las alegaciones de error de derecho que tienen relación con el establecimiento de los presupuestos fácticos de la decisión, vinculadas con el artículo 21 del Código Tributario y los artículos 425 y 426 del Código de Procedimiento Civil. Sobre estos dos preceptos del régimen supletorio en materia probatoria, cabe indicar que no son normas reguladoras de la prueba desde que no tienen la característica de fijar, en forma imperativa, el valor de los medios de prueba a que se refieren, sino que sólo determinan una facultad del tribunal en orden a dotar a tales probanzas de cierto poder de convicción. Adicionalmente, nada señala el arbitrio respecto de la forma en que las reglas de la sana crítica fueron quebrantadas al momento de apreciar los informes periciales, ni la transgresión precisa a las pautas normativas que gobiernan la construcción de las presunciones en que habrían incurrido los sentenciadores”.*

Finalmente, habiéndose interpretado y aplicado en forma correcta las normas decisorio litis, no hay infracción a los artículos 19 a 24 del Código Civil”⁷⁷.

1.1.6. Valdivia Montecinos Carlos con SII

El contribuyente liquidado poseía un 98% de participación en la sociedad comercializadora “Audífonos Limitada”. El SII emitió las liquidaciones por concepto de gastos rechazados de dicha sociedad, los cuales afectaron a los socios en proporción a su participación por concepto de (a) Impuesto Global Complementario de la Ley de Impuesto a la Renta en los AT 2004, 2005 y 2006 y (b) Reintegro del mismo cuerpo legal.

Contra dicha resolución, el actor interpuso reclamación ante el Juez Tributario, en este caso, el Director Regional del SII Dirección Regional Santiago Centro, quien rechazó las peticiones de nulidad y prescripción⁷⁸.

Luego, la undécima sala de la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago confirmó en su totalidad la sentencia de primera instancia, agregando en su considerando segundo que, si bien el recurrente enumeró un largo listado de elementos de prueba a fojas 149 y siguientes, ellas no fueron acompañadas de ningún análisis ni menos fueron objeto de una relación que se complementase con la prueba acompañada en primera instancia. De tal forma, al sólo reiterar lo ya planteado, es completamente insuficiente para variar lo fallado en el grado.

En fallo dividido 5 contra 5, el Excmo. Tribunal Constitucional estimó que el artículo en comento no es susceptible de ser considerado inaplicable por inconstitucionalidad en los presentes autos.

En la casación formal, interpuesta por las causales de los ordinales quinto y noveno, arguye la recurrente en primer término que las sentencias anteriores no se pronunciaron de las peticiones formuladas, vulnerándose con ello los numerales cuarto, quinto y sexto del artículo

⁷⁷ Rol N° 24.611-2014, Excmo. Corte Suprema, 07 de enero de 2016, “Pirotecnia Igual Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, considerando séptimo.

⁷⁸ Causa Rol N° 10.393-09, Juez Tributario de la Dirección Regional Santiago Centro, “Valdivia Montecinos con Servicio de Impuestos Internos”, 06 de noviembre de 2014. En su considerando décimo tercero se establece: “De tal forma, que no es pertinente invocar nulidad de las actuaciones del Servicio contenidas en la formulación de la Citación N° 1 de 05.03.2008 y liquidaciones (...) por cuanto se ha procedido conforme a la ley y se ha emplazado al contribuyente de todas las actuaciones del órgano fiscalizador, desde el inicio de la auditoría hasta la notificación de las liquidaciones de impuestos que se reclamaron, tomando éste el debido conocimiento de los actos del órgano fiscalizador (...)”

170 del Código de Enjuiciamiento. En segundo término, señala el recurso que se ve vulnerado en sus derechos al omitirse el trámite esencial de la recepción de la causa a prueba.

Con fecha 11 de agosto de 2016, la Corte Suprema resolvió declarar inadmisibles la casación formal, ordenando traer los autos en relación para conocer del recurso de casación en el fondo. Señala la Corte:

“3° Que, en lo tocante a los capítulos relacionados a los numerales 4 y 5 del artículo 170 del Código de Procedimiento Civil, en relación al artículo 768 N°5 del mismo cuerpo normativo, el presente arbitrio procesal no será admitido a tramitación, pues el inciso segundo del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil no admite la causal del numeral quinto del mismo precepto en un proceso regido por leyes especiales en un caso como el de la especie. En lo que dice relación al numeral 6 del artículo 170 ya aludido, la nulidad formal por la antedicha causal deberá ser también declarada

4° Que en lo concerniente a la segunda causal invocada, esto es, haberse faltado a trámites y diligencias declaradas esenciales por la ley, al no haberse recibido la causa a prueba, dicho arbitrio procesal no será admitido a tramitación, pues el inciso segundo del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil no admite la causal del numeral noveno del mismo precepto en un proceso regido por leyes especiales, como el de la especie”⁷⁹.

1.2. Casos acogidos por el Tribunal Constitucional cuya primera instancia corresponda al antiguo procedimiento tributario

1.2.1. Hoteles de Chile S.A. con SII

El SII emitió liquidaciones en contra de la sociedad Hoteles de Chile S.A. por concepto de reintegro del mes de junio de 2004 e impuesto único de los AT 2003 y 2004, originados en modificaciones de la base del Impuesto de Primera Categoría de los períodos señalados por concepto de remuneraciones y provisiones que constituían gastos rechazados.

De acuerdo a la sociedad, dichos pagos no constituían remuneraciones ni mayor retribución a su mandataria, sino que reembolsos de gastos incurridos en el cumplimiento del

⁷⁹ Causa rol N° 7855-2015, Excma. Corte Suprema, “Valdivia Montecinos con Servicio de Impuestos Internos”, 29 de diciembre de 2016.

acuerdo de administración, de manera que cuando el fallo no lo entiende así desnaturaliza las condiciones y términos pactados en el mandato.

El fallo de primer grado rechazó el reclamo en contra de las liquidaciones y en alzada se confirmó la sentencia apelada, pero haciendo prevención y reconociendo que: “*QUINTO: Que desde luego , no puede desconocerse que en este caso, el fallo en alzada, tiene un deficiente desarrollo argumentativo, haciendo una excesiva referencia al contenido del informe del fiscalizador, sin embargo, contiene los fundamentos requeridos para la comprensión de la posición jurídica que justifica el rechazo parcial del reclamo*”⁸⁰.

Acogida la acción de inaplicabilidad por el Excmo. Tribunal Constitucional, la Excma. Corte Suprema ordenó traer en relación los recursos de casación en la forma y en el fondo.

En primer lugar, sobre la alegación del requirente de la causal del ordinal quinto del artículo 768, que sostiene que la omisión se debe a que la sentencia de la Corte de Apelaciones no contenía los razonamientos exigidos por la ley, por cuanto en la sentencia del Director Regional la fundamentación sólo atiende al informe de fiscalización y no de la prueba aportada por la actora, y en consecuencia -a su juicio- los antecedentes aportados no tuvieron el valor establecido en la ley⁸¹, el argumento es desechado por la EXCS por cuanto se establece que el fallo de primer grado no carece de consideraciones, dando cumplimiento con ello, al deber de fundamentación de las sentencias. Así también, respecto al recibimiento de la causa a prueba, desecha ya que el trámite fue efectivamente decretado, “*(...) fijándose los puntos de prueba que el tribunal estimó pertinentes, de manera tal que se abrió un término probatorio dentro del cual la contribuyente pudo aportar los medios de convicción que estimó pertinentes para demostrar sus alegaciones. Cabe precisar en este aspecto que lo que*

⁸⁰ Rol N° 8.308-2011, Civil-Antiguo, Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, de 25 de julio de 2014, “Hoteles de Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, considerando quinto.

⁸¹ Al respecto, señala en su requerimiento “*En síntesis, el sentenciador de primera instancia sólo atendió, apreció y ponderó la opinión del fiscalizador del SII sobre los antecedentes probatorios aportados, contenidos en el Informe de Fiscalización, omitiendo efectuar por sí mismo un análisis de los medios aportados por esta parte. De esta manera, el juez de primera instancia omitió hacerse cargo de la prueba agregada por esta parte al proceso, y en tal sentido no ha existido pronunciamiento completo sobre la prueba rendida, omitiéndose las consideraciones de hecho o de derecho que deban servir de fundamento para estimar comprobados los hechos discutidos en el proceso, y la sentencia de segunda instancia recurrido no ha cumplido con contenerlos, considerando que ésta última ha confirmado la primera sin modificarla*”. En causa Rol N° 2529-2013, Tribunal Constitucional, 22 de octubre de 2013, “Hoteles de Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

constituye el vicio de la nulidad es la omisión del período probatorio, no la simple discordancia con el contenido de la resolución respectiva, cual es lo que ocurre en este caso”⁸².

Luego, respecto al vicio de nulidad formal del numeral noveno del artículo 768, este se configuró en opinión del requirente al omitir recibir la causa a prueba respecto de todos los hechos sustanciales pertinentes y controvertidos, en particular el Concepto 1 de las Liquidaciones sobre la procedencia de la rebaja como gasto de las remuneraciones pagadas al Gerente General y al Gerente de Finanzas del Hotel Marriott. Sobre esto la Excm. Corte Suprema consideró “*en cuanto a la práctica de diligencias cuya omisión podría producir indefensión, no queda sino desestimar el reclamo, desde que en este punto el recurso no precisa los trámites solicitados que no fueron decretados por el tribunal, ni explica la forma en que su falta habría mermado las posibilidades de defensa del contribuyente*”⁸³.

1.3. Casos rechazados por el Tribunal Constitucional cuya primera instancia corresponde al nuevo procedimiento tributario

1.3.1. Acenor Aceros del Norte S.A. con SII Dirección Regional Santiago Poniente

En su declaración anual de impuestos del AT 2013, la sociedad declaró una pérdida tributaria de aproximadamente MM\$1.200. A consecuencia de ello, solicitó la devolución de MM\$ 324.

La Resolución Exenta N° 120 de la Dirección Regional Santiago Poniente del SII resolvió no dar lugar a la devolución solicitada, por cuanto: “*No ha sido posible verificar los saldos de las cuentas de balance general, ni los valores rebajados de la Renta Líquida Imponible determinada en el AT 2013, como tampoco por los créditos por Impuesto de Primera Categoría contra los cuales se imputaron los valores que solicitó la devolución (...)*”⁸⁴.

⁸² Rol N° 7109-2013, Corte Suprema, 06 de mayo de 2015, “Hoteles de Chile con Servicio de Impuestos Internos”, considerando segundo.

⁸³ Rol N° 7109-2013, Corte Suprema, 06 de mayo de 2015, “Hoteles de Chile con Servicio de Impuestos Internos”, considerando segundo.

⁸⁴ Citada a fojas 4 de la sentencia RIT GR-15-00179-2014, Primer TTA de Santiago, “Acenor Aceros del Norte S.A. con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional Santiago Poniente”, 22 de marzo de 2016. Como antecedente de la presente resolución, la autoridad fiscal realizó dos requerimientos de información, solicitando,

La sociedad interpuso reclamación en contra de dicho acto ante el Primer TTA de la Región Metropolitana, solicitando en lo principal que se dejase sin efecto la citada resolución debido a que ella vulnera el principio de motivación de los actos administrativos⁸⁵, y en subsidio de lo anterior, la reclamación de la misma por inconsistencias en su fundamentación, en especial, respecto de la documentación requerida referente a las cuentas de gastos “Devoluciones en Ventas” y “Resultado liquidación Forward”⁸⁶.

En su traslado, el Servicio argumenta que con la solicitud de la nulidad del acto administrativo la actora pretende implícitamente la declaración de una nulidad de Derecho Público por parte del Tribunal. Al respecto, enfatiza que ese tipo de solicitudes necesariamente es materia de conocimiento de un tribunal ordinario en un proceso declarativo, no siendo materia de competencia de los TTA.

Respecto del segundo argumento, el Servicio señala que a la fecha de la presentación del reclamo la sociedad sigue presentando observaciones no subsanadas, con hincapié que es consecuencia de la falta de aporte de antecedentes de la actora en la etapa administrativa⁸⁷:

en una descripción general, copia legalizada del Balance de ocho columnas, la Renta Líquida Imponible, Fondo de Utilidades Tributarias en hojas timbradas y foliadas, Libros Diario, Mayor e Inventario, documentación de las siguientes cuentas del Balance: “Inversión productos en proceso”, “anticipo de clientes”, “reserva cuentas incobrables”, “obligaciones por leasing”, “forward por pagar”, “arriendo de inmuebles sociedad” y “cuentas de clientes castigadas”, y finalmente, documentación de respaldo de ciertas deducciones de la Renta Líquida Imponible y de los créditos del Fondo de Utilidad Tributaria (FUT) a los cuales se imputaron los Pagos Provisionales por Utilidades Absorbidas (PPUA).

⁸⁵ A juicio de la reclamante, dicha circunstancia la dejaría en indefensión por el incumplimiento de los preceptos constitucionales y legales aplicables, en especial los de la Ley N° 19.880, al no saber específicamente los elementos considerados en la determinación del resultado tributario del Servicio de Impuestos Internos.

⁸⁶ A mayor abundamiento, expone la reclamante en causa RIT GR-15-00179-2014, Primer TTA de Santiago, “Acenor Aceros del Norte S.A. con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional Santiago Poniente” 22 de marzo de 2016: *“al transgredirse cualquier norma, sea de carácter constitucional, legal o reglamentaria, el acto decisorio emanado de la autoridad administrativo sería nulo, lo cual acontece en este caso por la falta de fundamentos que posee dicha resolución, debido a que se limita a señalar las normas jurídicas que fundamentan su emisión, sin expresar detalladamente los hechos que se han tenido a la vista para ello (...)”*

Respecto de estos documentos, tal cual se deja estipulado en la sentencia del Tribunal de primera instancia, es la propia sociedad reclamante que señala que una serie de cuentas las acreditará en la etapa procesal pertinente.

⁸⁷ En especial, referidas al Remanente y Saldo de FUT y de la revisión de los PPM. De tal manera, a juicio del Servicio, la contribuyente no ha dado cumplimiento al artículo 21 del Código Tributario: *“El actor manifiesta que los saldos de cuentas que justifican los gastos registrados en el balance de la sociedad al 31 de Diciembre de 2012, los acreditará en la etapa procesal pertinente acompañando la documentación pertinente; e incluso, reconociendo que la información contenida en el Balance aportado en sede administrativa, respecto de las*

“En consecuencia, no habiendo aportado los antecedentes necesarios para subsanar las observaciones planteadas por el Servicio (...) no obstante que tuvo la oportunidad de hacerlo, la resolución exenta fue válidamente emitida con los antecedentes que obraban en poder del Servicio de Impuestos Internos, no pudiendo pretender que mediante vía jurisdiccional se anule un acto realizado dentro de las facultades legales, toda vez que el contribuyente nunca acreditó tales antecedentes con los documentos, libros de contabilidad u otros medios, conforme al artículo 21 del Código Tributario”⁸⁸.

El tribunal de primera instancia rechazó el reclamo refiriéndose en su resolución al contenido y diligencias del proceso, analizando también la importancia del debido proceso en materia tributaria y de la inadmisibilidad de prueba⁸⁹. En esa línea, señala el considerando décimo tercero: *“(...) consta el simple examen material de autos que no obran en estos otros documentos distintos de los acompañados por el contribuyente ante el Servicio de Impuestos Internos sobre los cuales verificar si se cumplieron los requisitos de especificidad y determinación exigidos por el inciso 11 del artículo 132 del Código Tributario para dar lugar a la exclusión probatoria, razón por la cual esta alegación habrá de ser rechazada”⁹⁰.*

deducciones efectuadas a la Renta Líquida Imponible, compuestas por el Valor Patrimonial Proporcional –VPP–, se encontraría errada y, que ésta se habría corregido en el Balance acompañado en su escrito de reclamo.

De lo anterior, surge la pregunta, por qué no se acompañaron dichos antecedentes ante el Servicio y se pretenden acompañar en la etapa probatoria de este juicio o si se acompañó un balance errado, cómo se podrían acreditar las deducciones efectuadas a Renta Líquida Imponible en sede administrativa, claramente la respuesta es negativa, las pérdidas declaradas no han sido acreditadas fehacientemente ante este Servicio en la forma prevista en el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, por lo que se puede concluir que esta observación tampoco ha sido subsanada (...). En página 29 del reclamo en causa RIT GR-15-00179-2014, Primer TTA de Santiago, “Acenor Aceros del Norte S.A. con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional Santiago Poniente”, 22 de marzo de 2016.

⁸⁸ Página 30 del reclamo en TTA RIT GR-15-00179-2014, Primer TTA de Santiago, “Acenor Aceros del Norte S.A. con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional Santiago Poniente”, 22 de marzo de 2016.

⁸⁹ RIT GR-15-00179-2014, Primer TTA de Santiago, “Acenor Aceros del Norte S.A. con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional Santiago Poniente”, 22 de marzo de 2016, considerando décimo quinto: *“Que de conformidad a la norma recién transcrita [Art. 1 de la Ley 20.322], resulta del todo procedente garantizar al reclamante su derecho a probar en esta sede lo que el Servicio tuvo por no acreditado, lo que constituye la piedra angular del “debido proceso”, concepto medular de todo órgano jurisdiccional y elemento esencial dentro de un Estado de Derecho...”*. RIT GR-15-00179-2014, Primer TTA de Santiago, 22 de marzo de 2016.

⁹⁰ Prosigue, en su considerando vigésimo octavo, *“(...) el contribuyente no acompañó la totalidad de los documentos respaldatorios que justifiquen los saldos de las cuentas del Balance General, ni los valores rebajados de la Renta Líquida Imponible determinada en el AT 2013 como tampoco los créditos del Impuesto de Primera Categoría contra los cuales se imputaron los valores que solicita devolución, razón por la cual la*

En relación a la procedencia de la devolución solicitada, previa cita de los artículos 16, 17, 18 y 33 del Código de la especialidad: “(...) luego de un examen material de la causa es dable para esta magistratura concluir que los documentos acompañados por la parte reclamante y recién aludido, resultan del todo insuficientes para tener por acreditada y validar la pérdida en que la reclamante funda la procedencia de la devolución denegada por el Servicio de Impuestos Internos, toda vez que además de no acompañar todos los Libros contables que son necesarios para determinar la existencia de la pérdida, como son el Libro de Inventario y Balance, Libro Mayor y Libro Diario, tampoco acompaña antecedentes necesarios como la deducciones de la Renta Líquida Imponible y documentación soportante de los Créditos de Impuesto de Primera Categoría (...)”⁹¹.

Apelada la sentencia, la undécima sala confirmó lo resuelto por el tribunal de instancia, ya que a su juicio el acto reclamado en autos cumple con todos los elementos necesarios para una adecuada comprensión permitiendo con ello asegurar las garantías mínimas del administrado. Señala también que se mantiene la falta de elementos probatorios que permitan validar la pérdida del contribuyente, detectando las siguientes falencias: “(...) (a) se mantiene la ausencia de los Libros Diarios; (b) No es posible a este Tribunal de Alzada, efectuar un análisis contable como el que pretende el apelante a efectos de corroborar y validar cada una de las partidas que comprenden la pérdida tributaria y los créditos del FUT imputables a ella, por cuanto pese a las explicaciones que da no desarrolla cómo ellas pueden influir en las diferencias detectadas por el Servicio de Impuestos Internos como resultado de la Auditoría que le fuere practicada y que puede leerse a fojas 249; y (c) Por otra parte existen una serie de cuentas respecto de las cuales no es posible, con la sola afirmación de la reclamante sostener que los montos involucrados en ellas sean necesarios para producir la renta, a

alegación de la reclamante en comento en cuanto a la liquidación sub lite adolece de falta de fundamento y razonamientos que lo respaldan habrá de ser desestimada”. RIT GR-15-00179-2014, Primer TTA de Santiago, “Acenor Aceros del Norte S.A. con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional Santiago Poniente”, 22 de marzo de 2016.

⁹¹ RIT GR-15-00179-2014, Primer TTA de Santiago, “Acenor Aceros del Norte S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, 22 de marzo de 2016, considerando cuadragésimo tercero.

saber: ‘Servicios de Terceros’, ‘Fletes’, ‘Gastos de Cobranza Judicial y Extrajudicial’; ‘Liquidaciones Forward’⁹².

Rechazado el requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad la Corte Suprema rechazó el recurso de casación formal interpuesto por los numerales cuarto y quinto del artículo 768 del Código de Enjuiciamiento. En conocimiento de la primera causal, v.gr. *ultra petita*, el máximo tribunal estimó que no se incurrió en dicho vicio porque en la acreditación de la pérdida tributaria y la objeción de los créditos del Impuesto de Primera Categoría registrados en el FUT contra los que se imputan los PPUA, señala que *“la recurrente no desconoce formaba parte de lo medular de la presente controversia, dadas las objeciones realizadas por el Servicio en la resolución reclamada, según se lee a fs. 257, y el consecuente punto de prueba fijado por el juez a quo a fs. 101 y, por consiguiente, las disquisiciones adicionales que desarrolla la sentencia en alzada en los apartados b) y c) de su considerando 4° para desestimar que la prueba aportada en segunda instancia subsane los reparos que refiere en su motivo 3°, incluso de ser eliminados en una eventual sentencia de reemplazo por apartarse de la materia discutida, no importarían modificar lo decidido, desde*

⁹² Rol N° 138-2016, Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, “Acenor Aceros del Norte S.A. con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional Santiago Poniente”, 22 de agosto de 2016, el considerando tercero señala que *“la alegación que ha efectuado la reclamante tanto en primera como en segunda instancia ha sido que ella ha acompañado numerosa prueba que permite justificar sus asientos contables, sin embargo, si bien la prueba ha sido abundante, ella no ha sido suficiente. En efecto, en la etapa de fiscalización, la reclamante fue objeto de dos notificaciones requiriendo los libros de contabilidad y documentos de respaldo, sin que haya aportado todo lo que se le requería. Lo anterior se puede comprobar del propio escrito de reclamo, en el cual a fojas 8 refiere ‘...estos montos se informarán durante el desarrollo del procedimiento’, ‘... Y se acreditará con la documentación de respaldo que esta parte aportará en la etapa procesal correspondiente...’ ‘que las cuentas que informan la pérdida del código 635 del F22 son consistentes con la prueba documental que se presentará durante el desarrollo del juicio’. Tales indicaciones se reiteran incluso en el escrito de apelación, al decir a fojas 373 ‘...esta parte acompañará toda otra documentación pertinente para profundizar la prueba’ y luego a fojas 381 vuelta ‘...cabe hacer notar que la sentencia menciona los Libros Diarios de las cuentas relevantes de la pérdida, como documentos probatorios faltantes. Respecto de ellos, esta parte consideró que, dado el volumen de las transacciones no era necesario acompañarlos ya que se acompañaron en su momento los Libros Mayores de las cuentas, los cuales contienen la misma información contable pero sintetizada’, sin que en segunda instancia tampoco se acompañaran, en circunstancias que tales libros fueron solicitados desde un principio por el Servicio de Impuestos Internos como consta a fojas 264, esto demuestra que ha habido insuficiencia de prueba”.*

Prosigue el considerando cuarto de la misma sentencia: *“la falta de entrega suficiente de documentos a la Administración Tributaria para comprobar los saldos de las cuentas del balance general efectuado al 31 de diciembre de 2012, los valores deducidos en la determinación de la renta líquida imponible del año tributario 2013 y la documentación soportante de los créditos por Impuesto de Primera Categoría registrados en el Libro FUT contra los cuales se imputaron los Pagos Provisionales por Utilidades Absorbidas del año tributario 2013, documentación solicitada en forma específica en dos notificaciones realizadas al contribuyente”.*

que igualmente se mantiene la insuficiencia de la prueba rendida en primera como en segunda instancia, respecto de esta última, por no acompañar los libros diarios de la contribuyente. Así las cosas, el defecto denunciado carece de influencia sustancial en lo dispositivo del fallo, lo que impide sea acogido el recurso formulado conforme al artículo 768, inciso 3º, del Código de Procedimiento Civil”⁹³.

Respecto del numeral quinto del artículo 768, el máximo tribunal rechazó los argumentos de la recurrente en torno a que los fallos de instancia no habrían respondido al principio de congruencia, en base a la uniforme jurisprudencia de esta materia.

Se verificó igual resolución de la nulidad de fondo ya que la Corte estimó que el recurso no habría dado cuenta de las eventuales infracciones a las normas decisorias de la litis. En su considerando décimo ratifica ello: “(...) *En efecto, la reclamante invoca que los desembolsos en que incurrió en el año tributario 2013 conformaron su pérdida de ese período, la que absorbe sus utilidades no retiradas y da lugar a la devolución por PPUA, sin desarrollar la infracción de las normas que consagran y regulan esa franquicia tributaria así como la consiguiente devolución, y que no habría aplicado la sentencia recurrida.*

Todas estas deficiencias no resultan aceptables en este medio de impugnación, pues el artículo 772 del Código de Procedimiento Civil dispone perentoriamente que se debe señalar claramente el alcance o sentido de la ley que se dice infringida, y la forma en que ha sido quebrantada. El recurso debe hacer un cuestionamiento concreto a la indebida aplicación de las normas decisorias, o a la falta de aplicación de las mismas a fin de demostrar el yerro, de manera tal que esta Corte quede en condiciones de abocarse íntegramente a la cuestión planteada por las partes”⁹⁴.

1.3.2. Consorcio CVV Ingetal S.A. con SII

Por Resolución Exenta el SII rechazó la solicitud de devolución de la actora, por concepto de PPUA, PPM y gastos de capacitación todos correspondientes al AT 2012, los que ascendían aproximadamente a MM\$ 40.

⁹³ Rol N° 76.317-2016, Excma. Corte Suprema, “Acenor Aceros del Norte S.A. con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional Santiago Poniente”, 13 de agosto de 2018, considerando quinto.

⁹⁴ Rol N° 76.317-2016, Excma. Corte Suprema, “Acenor Aceros del Norte S.A. con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional Santiago Poniente”, 13 de agosto de 2018, considerando décimo.

Conociendo del reclamo, el Cuarto TTA de la Región Metropolitana lo rechazó debido a que la sociedad no aportó los antecedentes en la etapa administrativa de fiscalización, no siendo posible siquiera acreditar con exactitud el resultado tributario de la sociedad, antecedente indispensable para determinar la procedencia y monto de la devolución. De tal manera, menos aún era posible acreditar la pérdida tributaria declarada⁹⁵.

Al respecto, establecen los considerandos vigésimo quinto y sexto:

“25°) Que, de acuerdo a lo expuesto, no resultaría ajustado a Derecho que este tribunal se [no legible] a examinar antecedentes que el contribuyente dejó de aportar durante el procedimiento administrativo iniciado con su solicitud de devolución de impuestos –sin que haya de acreditar el impedimento que justifica su omisión- y que luego aporta a un proceso incoado en este tribunal, pretendiendo que el tribunal los examine y que en virtud de ello dejar [no legible] la devolución que la parte reclamante denegó por falta de antecedentes, puesto que tales laborales importaría una intromisión en las funciones de aplicación y fiscalización impuestos fiscales de carácter interno que la ley ha encomendado exclusivamente a la reclamada.

*26°) Que, sin perjuicio de la improcedencia que este tribunal examina antecedentes que no fueron aportados oportunamente por la actora a la parte reclamada, cabe señalar que se desprende del tenor de lo expuesto por la parte reclamante en su líbello de lo principal del mérito de los documentos aportados al proceso por dicha parte, resulta manifiesto de que los antecedentes son insuficientes para explicar y acreditar en esta instancia jurisdiccional (...)*⁹⁶

⁹⁵ RIT GR 1-00287-2013, Cuarto TTA, “Consortio CVV Ingetal S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, a fojas 397 vuelta, considerando vigésimo tercero: *“Que atendido que se encuentra establecido en autos que la parte reclamada requirió a la parte reclamante, durante la etapa de fiscalización, antecedentes para comprobar la exactitud de la información en su declaración anual de impuestos a la renta del año tributario 2012, para subsanar las objeciones formuladas a dicha declaración y para verificar la procedencia de la devolución solicitada, así como también que la parte reclamante no aportó tales antecedentes, a juicio de este magistrado la resolución impugnada es la consecuencia jurídica lógica de la inactividad probatoria de dicha parte, habida consideración que tal resolución se funda precisamente en el hecho que el contribuyente no aportó los antecedentes requeridos, por lo que necesariamente se debe concluir que no procede anular o dejar sin efecto la resolución reclamada”*.

⁹⁶ En alzada, se reprodujo la sentencia con excepción del motivo 25° y de la expresión del fundamento 26°, antes transcritos, la expresión consistente en “...sin perjuicio de la improcedencia que este tribunal examine antecedentes que no fueron oportunamente por la actora a la parte reclamada”. En T-287-2013, Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, “Consortio CVV Ingetal S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

En similar sentido, expresa la Corte de Apelaciones al confirmar el fallo de marras⁹⁷, que *“al no adjuntarse la documentación sustentatoria de respaldo a las diferentes cuentas de ingresos o ganancias, como gastos, ni de los ajustes efectuados para determinar su pérdida, lo que hace imposible determinar la efectividad del resultado contable que sirvió de base para determinar su resultado tributario”*⁹⁸.

Luego de recurrir de casación formal por omisión de trámites esenciales, y de nulidad de fondo, la parte presentó requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional. En dicho escrito, señala que se encuentra en indefensión en el proceso por cuanto no se practicó un informe pericial solicitado por ellos así como tampoco se agregaron, ni menos se tuvieron en cuenta documentos acompañados por su parte ante el tribunal de alzada.

Con posterioridad, conociendo exclusivamente del recurso de casación en el fondo la Corte Suprema rechazó las alegaciones de la sociedad en orden a que habría existido una transgresión de las leyes reguladoras de la prueba, como señala su considerando séptimo: *“sin embargo, las críticas efectuadas no dan cuenta de aquello, siendo en verdad lo reprochado por el recurso son las conclusiones a las que arriban los sentenciadores luego de examinar y sopesar los antecedentes acompañados por el contribuyente que no resultan acordes a sus pretensiones, lo que en caso alguno constituye un quebrantamiento del artículo 2 N°1, 29, 31 N°3, 33 N°2, 84, 96 y 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”*⁹⁹.

⁹⁷ Los principales argumentos del recurso dicen relación con (a) la omisión del Tribunal de primera instancia al no haberse pronunciado sobre la necesidad del trámite de la "Citación" contemplada en el artículo 63 del Código Tributario, por cuanto señala la actora que sólo fueron notificados del requerimiento de antecedentes de acuerdo al artículo 59 del mismo cuerpo legal, y (b) la falta de ponderación de los antecedentes presentados en el término probatorio del proceso de primera instancia.

⁹⁸ Se refiere a que, ante el tribunal de alzada la parte recurrente sólo acompañó copia simple de los Formularios 29 y 22 del contribuyente Consorcio CVV Ingetal. A fojas 482 de la causa Rol N° T-287-2013, Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, “Consorcio CVV Ingetal S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

⁹⁹ Rol N° 58.887-2016, Excma. Corte Suprema, “Consorcio CVV Ingetal S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, 27 de marzo de 2018, considerando séptimo. El considerando noveno, primera parte, agrega: *“Que, por no ser posible acceder a la modificación de los hechos, por la defectuosa impugnación, cabe concluir que los jueces del grado, al decidir como lo hicieron, no han incurrido en error de derecho alguno; y por el contrario, han dado correcta aplicación a las disposiciones que sustentan su decisión (...)”*.

1.3.3. Cencosud Retail S.A. con SII, Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente

En su declaración de impuestos correspondiente al AT 2009, la sociedad declaró una renta líquida imponible ascendente a aproximadamente MM\$ 62.000 y una pérdida tributaria de ejercicios anteriores de alrededor de MM\$ 31.000.

El Servicio emitió Liquidación en contra de la sociedad determinando una menor pérdida tributaria ascendente a aproximadamente MM\$ 40.000 más el cobro del impuesto único del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta por casi MM\$ 2.000, considerando dicho monto reajustes e intereses.

Funda su solicitud de reclamación en dos argumentos principales: (a) la nulidad de la notificación de la Liquidación y (b) la declaración de nulidad del mismo acto administrativo, debido a (i) la falta de motivación del acto administrativo al contener sólo cálculos numéricos, (ii) referencias erróneas de hecho y de derecho y (iii) la aplicación de recargos legales improcedentes que vulnerarían el artículo 53 del CT.

El Cuarto TTA de la Región Metropolitana rechazó en todas sus partes la reclamación interpuesta. Del primer argumento estableció en su considerando décimo tercero que *“la fundamentación no es una simple exigencia formal del acto administrativo, sino que constituye un requisito de validez del mismo, puesto su ausencia o insuficiencia se vincula con el vicio de incompetencia del órgano, como ocurre, por ejemplo, cuando existe ausencia de atribución legal, ausencia de los hechos o motivos determinantes del acto, error en la apreciación de los hechos o errada calificación jurídica de estos”*¹⁰⁰.

Del segundo argumento, señala el considerando sexagésimo octavo que *“atendida la multiplicidad y conexión de la instrumental examinada en los motivos 64° al 66°, así como su concordancia con la testimonial examinada en el motivo 67°, se debe tener por acreditado y establecido que la parte reclamante experimentó diferencias de inventario o pérdidas de productos durante el año calendario 2008.*

¹⁰⁰ RIT GR-18-00029-2013, Cuarto TTA de la Región Metropolitana, “Cencosud Retail S.A. con Servicio de Impuestos Internos, Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente”, 18 de diciembre de 2015. A fojas 769 discurre que la sentencia tiene una triple finalidad: (a) permite dar cumplimiento al principio de transparencia y publicidad del procedimiento administrativo; (b) debe permitir una adecuada defensa de los derechos del administrado y (c) debe hacer posible la revisión judicial del acto reclamado, debiendo ser suficiente para dar cuenta de las razones de hecho y derecho involucradas en la misma.

Sin embargo, se restará valor a dicha instrumental para acreditar qué productos faltan de los inventarios de la parte reclamante y cuál es su valor individual y total, puesto que la documentación aportada no es idónea y suficiente para establecer tales antecedentes.

También se restará valor a la testimonial examinada en el motivo 67°, para acreditar qué productos faltan de los inventarios de la parte reclamante y cuál es su valor individual y total, por cuanto las declaraciones de uno o más testigos no resultan lo suficientemente graves y precisas para probar una materia que, debido a su complejidad, detalle, cuantía y gran número de operaciones, debió acreditarse preferentemente mediante la contabilidad de la empresa y su documentación de respaldo, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 132, inciso 15° del Código Tributario”¹⁰¹.

Apelada la sentencia, la sala undécima de la Itma. Corte de Apelaciones de Santiago confirmó en todas sus partes la sentencia del grado: *“Atendido el mérito de autos, los fundamentos de la sentencia en alzada, los que son compartidos por esta Corte y lo dispuesto en el artículo 139 del Código Tributario, se confirma la sentencia apelada de dieciocho de diciembre de dos mil quince, escrita de fojas 763 y siguientes”¹⁰².*

Respecto de la forma en que el requirente estima se verificó la infracción a las garantías constitucionales, esta es la omisión de las consideraciones de hecho y derecho que sirven de fundamento a dicha sentencia.

Rechazado el requerimiento en sede constitucional, por empate en cinco votos, la Excma. Corte Suprema procedió a rechazar con costas el recurso de casación en el fondo interpuesto por los siguientes motivos: (a) la nulidad de notificación, de la que la máxima magistratura descartó la falta de emplazamiento y su falta de motivación¹⁰³; (b) la transgresión

¹⁰¹ RIT GR-18-00029-2013, Cuarto TTA de la Región Metropolitana, “Cencosud Retail S.A. con Servicio de Impuestos Internos, Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente”, 18 de diciembre de 2015 Sentencia TTA, a fojas 776 vuelta.

¹⁰² Rol N° 25-2016 Tributario y Aduanero antiguo, Itma. Corte de Apelaciones de Santiago, “Cencosud Retail S.A. con Servicio de Impuestos Internos, Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente”, 30 de mayo de 2016.

¹⁰³ Rol N° 45.874-2016, Excma. Corte Suprema, “Cencosud Retail S.A. con Servicio de Impuestos Internos, Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente”, 20 de junio de 2017. El considerando tercero de dicha sentencia establece respecto a la motivación de la liquidación: *“tal acto contiene la expresión de los antecedentes de hecho y fundamentos de derecho que la justifican, haciendo posible la adecuada defensa de los derechos del*

de las leyes reguladoras de la prueba, al hacer recaer en su parte toda la carga de la prueba, en circunstancias que correspondía al SII demostrar el sustento de su liquidación; (c) denuncia la infracción de las normas que regulan los agregados que se deben efectuar a la Renta Líquida imponible y su contextualización dentro del principio de legalidad de los tributos; y (d) valoración de la prueba del artículo 132 inciso 14 del CT¹⁰⁴.

Del argumento de las leyes reguladoras de la prueba, la Corte señaló que se debe tener en cuenta que el contribuyente no cumplió con su obligación de acreditar las partidas objetadas por el SII, estimando la Corte que *“el recurso de casación de fondo interpuesto se construye contra los hechos del proceso, establecidos por los sentenciadores del mérito e intenta, en este caso, variarlos, proponiendo otros que, a juicio de la recurrente, estarían probados y que resultan funcionales a su tesis. Sin embargo, en la casación se analiza la legalidad de una sentencia, lo que significa que se realiza un escrutinio respecto de la aplicación correcta de la ley y el derecho, pero no una revisión de los hechos como soberanamente los han dado por probados los magistrados a cargo de la instancia, a menos que se haya denunciado y acreditado la efectiva infracción de normas reguladoras del valor legal de la prueba”*¹⁰⁵.

contribuyente así como la revisión jurisdiccional del acto reclamado, lo que le ha permitido incoar en tiempo y forma el reclamo sub lite, impugnando debidamente las distintas partidas y subpartidas de la liquidación”.

A su vez, el considerando séptimo complementa lo anterior: *“Que, en todo caso, la anomalía e la que se queja la actora carece de toda relevancia, pues la notificación de la liquidación y su anexo ha cumplido con la finalidad de informar a la interesada del acto administrativo que le afecta, sin que la forma empleada denunciada le haya provocado perjuicio, considerando que la liquidación impugnada constituye un acto administrativo que tiene por objeto la determinación del impuesto por parte del órgano fiscalizador, de lo cual se desprende que los sentenciadores del grado no incurrieron en los yerros jurídicos que se denuncian”.*

¹⁰⁴ Rol N° 45.874-2016, Excm. Corte Suprema, “Cencosud Retail S.A. con Servicio de Impuestos Internos, Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente”, 20 de junio de 2017. El considerando noveno in fine: *“(…) Conforme tal predicamento, señala ciertos medios de prueba en particular a los que atribuye mérito suficiente para sustentar su reclamo, en un esfuerzo persuasivo que excede los márgenes del presente remedio procesal, que no tiene como objetivo el convertirse en una nueva instancia donde las partes busquen una diferente ponderación o apreciación de las pruebas aportadas al proceso en procura de obtener un pronunciamiento funcional a sus intereses, máxime si los jueces del fondo”.*

¹⁰⁵ Rol N° 45.874-2016, Excm. Corte Suprema, “Cencosud Retail S.A. con Servicio de Impuestos Internos, Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente”, 20 de junio de 2017. Considerando octavo

1.4. Casos acogidos por el Tribunal Constitucional cuya primera instancia corresponda al nuevo procedimiento tributario

1.4.1. Plásticos Técnicos S.A. con SII, Dirección Regional Metropolitana Sur

En julio del año 2013, la Dirección Regional Metropolitana Sur del SII emitió cuatro liquidaciones por diferencias de Impuesto de Primera Categoría en contra de la sociedad “Plásticos Técnicos S.A.” correspondiente a los AT 2010 y 2011. En ellas el SII rechazó el tratamiento de gasto del artículo 31 N° 5 de la Ley que la empresa daba a la depreciación normal de los bienes físicos del activo inmovilizado, por cuanto a su juicio éstos no cumplían con los requisitos legales ya que fueron adquiridos usados mediante una serie de aportes realizados por sus accionistas¹⁰⁶.

Conociendo de la reclamación interpuesta por la actora, el Tercer TTA de la Región Metropolitana ratificó las liquidaciones¹⁰⁷, concluyendo que la sociedad efectivamente no había dado cumplimiento a los requisitos legales y reglamentarios establecidos por el Servicio para la determinación de la vida útil de los bienes¹⁰⁸.

¹⁰⁶ Cabe señalar que, en la respuesta de la Citación en fase administrativa, el Servicio tuvo por subsanadas las observaciones de los bienes nuevos del activo fijo de los AT 2010 y 2011, por un monto aproximado de \$200 millones. No así en los bienes usados, por cuanto el Servicio tuvo por no acreditado lo reclamado por la actora, debido a la falta de documentación que respaldase el cumplimiento los requisitos legales y reglamentarios.

La importancia de aquello radica en que, con el rechazo de la mayor parte de la depreciación como gasto, por aproximadamente un total de \$2.000 millones, se revierten las pérdidas tributarias declaradas; y consecuencia de aquello, se genera la obligación de reintegro del artículo 97 de la Ley de Impuesto a la Renta puesto que con la nueva determinación la Renta Líquida Imponible queda sujeta a Impuesto de Primera Categoría.

¹⁰⁷ RIT GR-17-00063-2013, Tercer TTA de Santiago, 12 de mayo de 2014, “Plásticos Técnicos S.A. con SII” en su considerando décimo octavo: “*En definitiva, habiéndose analizado todas las alegaciones y probanzas aportadas, se tiene que la reclamante: a) No logró acreditar en haber dado cumplimiento a los supuestos y requisitos para la determinación de la vida útil de los bienes depreciados; b) No acreditó el que todos estos bienes depreciados se encontraran siendo utilizadas para el desarrollo del giro de la actora y, c) Lo más importante y central, no se logró acreditar el aporte de dichos bienes mediante el título respectivo de transferencia de dominio por parte de las sociedades Charad Manzur Limitada, e Inversiones y Asesorías Charad Wilckens Limitada [en diciembre de 2008], a la sociedad reclamante. Cabe hacer presente que aún en el evento de haberse acreditado los puntos a) y b), ello no podría haber tenido relevancia al no haberse acreditado el punto c), que es la base, toda vez que la depreciación sólo es posible si se trata de bienes propios de la reclamante*”.

¹⁰⁸ Señala la sentencia Rol RIT GR-17-00063-2013, Tercer TTA de Santiago, 12 de mayo de 2014, “Plásticos Técnicos S.A. con SII” en su considerando octavo, que no es posible la determinación de la depreciación de la empresa: “*por ausencia de elementos fidedignos para ello, en términos que permitan una cuantificación precisa y suficientemente individualizada (...) los documentos aportados en esa instancia sin objeción, no permiten*

En segunda instancia, la Iltrma. Corte de Apelaciones de San Miguel confirmó la citada resolución, por cuanto los documentos aportados no lograron desvirtuar la convicción de los sentenciadores compartiendo la decisión del tribunal *a quo* que el objeto del juicio no corresponde a lo señalado por el contribuyente, esto es, que se le privó del derecho a la depreciación normal, sino que, por el contrario, “*su determinación por ausencia de elementos fidedignos para ello, en términos que permitan una cuantificación precisa y suficientemente individualizada*”¹⁰⁹.

Respecto de la forma en que el requirente estima se verificó la infracción a las reglas del debido proceso, estas son (a) una falta de adecuada ponderación del material probatorio aportado por la actora en ambas instancias, y (b) la falta de motivación en sus decisiones, por cuanto no se realizó un detalle pormenorizado de la prueba aportada por haber sido considerada reiterativa por el Tribunal, al considerar que no tenía la virtud de aportar elementos de convicción necesarios para modificar el contenido de los actos administrativos emitidos por el Servicio¹¹⁰.

Luego, en sede constitucional, se aceptó el requerimiento de inaplicabilidad por mayoría de votos. Traídos los autos en relación, la Corte Suprema conoció de los recursos de casación formal, por las causales cuarta y quinta, y de la casación en el fondo.

obtener superar los inconvenientes explicitados precedentemente y consignados por la juzgadora, al tratarse de elementos colaterales e insuficientes que no permiten obtener convicción al efecto”

Así, el Tribunal estimó que los medios de prueba, informes de peritos, inspección personal del tribunal y de la contabilidad, resultan ser del todo insuficientes. En específico, establece que el informe acompañado no da cumplimiento a los requisitos mínimos de todo informe técnico ni permite dar fecha cierta de su elaboración.

¹⁰⁹ Agrega el considerando octavo de la sentencia RIT GR-17-00063-2013, Tercer TTA de Santiago, 12 de mayo de 2014: “*Que, por último, los documentos aportados en esta instancia sin objeción, no permiten superar los inconvenientes explicitados precedentemente y consignados por la juzgadora, al tratarse de elementos colaterales e insuficientes que no permiten obtener convicción al efecto. Efectivamente, a modo de ejemplo, los dos contratos de suscripción de acciones de pago celebrados entre la contribuyente y Charad Manzur Limitada e Inversiones y Asesorías Charad Wilkins fechado 13 de noviembre de 2008, en que se indica que el suscriptor Plásticos Técnicos suscribe acciones las que se pagan mediante aporte en dominio de maquinarias y matrices indicadas en anexo, refiriendo el avalúo de las mismas, no presenta una data cierta y autenticada*”.

¹¹⁰ El recurso en cuestión señala que si la restante prueba era “reiterativa” de su posición, ello la dotaba de mayor plausibilidad, pues el artículo 132 del Código Tributario ordena que, al ponderar la prueba, el juez debe tener en especial consideración la “multiplicidad” y “concordancia” de las pruebas rendidas. En otros términos, el tribunal simplemente omitió la ponderación y conclusiones sobre la prueba en la sentencia, que, mandatada por la ley, le imponían dejar constancia de las razones para estimarla o desestimarla. no existiendo a su juicio, expresión de ello en su sentencia.

En su rechazo, la Excma. Corte Suprema argumentó que los documentos fueron efectivamente valorados, estableciéndose en los fallos el por qué se les restó valor para la acreditación de los puntos controvertidos: “(...) *si bien lo hace aludiendo a un conjunto de elementos probatorios y no a cada uno de ellos en forma particular, a juicio de esta Corte los motivos invocados para ello justificaban tal proceder, sobre todo en procedimientos de naturaleza tributaria, donde la prueba principal generalmente es de orden contable, como en la especie, conformada por los respectivos libros y su documentación respaldatoria, la que para ser fidedigna, debe ser concordante entre sí, esto es, el contenido de los libros entre sí, la documentación respaldatoria entre sí, y ésta con aquélla, de manera que tal circunstancia hace innecesario, generalmente, el análisis de cada documento en particular si su contenido ya fue estudiado a propósito del examen de otro documento o libro (...)*”¹¹¹.

En lo referido a la casación en el fondo, y relacionado con lo antes dicho, el considerando décimo quinto establece: “(...) *un atento examen de las infracciones denunciadas a las reglas de la sana crítica en relación a este punto -vida útil de los bienes-, demuestra, primero, que ellas no son tales, sino que en su mayoría se trata de reclamos por falta de análisis de la prueba, lo que constituye un defecto de carácter ordenatorio litis cuyo conocimiento y enmienda no es propio del recurso de casación en el fondo, como lo demuestra que las mismas alegaciones sean el sustento del recurso de casación en la forma y, segundo, porque asentado lo anterior, las alegaciones sobre supuestas infracciones a la sana crítica no tienen influencia sustancial en lo dispositivo del fallo*”¹¹².

¹¹¹ En ese sentido, la Corte Suprema establece que la requirente no estableció en su libelo: (a) los elementos probatorios, de aquellos no expresamente citados en la sentencia, conducentes al resultado pretendido por ella; (b) no indica qué prueba omitida sirve para acreditar algún determinado punto de prueba establecido en primera instancia; y (c) no señala como “necesariamente”, única forma en que el defecto tenga influencia en lo dispositivo del fallo, los jueces habrían de tener por acreditado la pretensión de la recurrente. Así, “(...) *sin que se mencione entre los elementos probatorios omitidos, alguno que pudiera salvar defectos de tal gravedad como para convencer a los jueces sobre la corrección de la vida útil de los bienes que declaró la reclamante. Tal omisión del recurso impide tener por concurrente un perjuicio que amerite la invalidación de la sentencia, pues sin éste no se justificaría dictar una sentencia de reemplazo, como ordena el artículo 786 del Código de Procedimiento Civil que, ahora sí analizando en detalle cada documento acompañado por la reclamante, arriba a igual decisión de rechazar su reclamo*”. En causa rol N° 26.854-2014, Corte Suprema, “Plásticos Técnicos S.A. con Servicio de Impuestos Internos” de 15 de septiembre de 2016.

¹¹² En causa rol N° 26.854-2014, Corte Suprema, “Plásticos Técnicos S.A. con Servicio de Impuestos Internos” de 15 de septiembre de 2016, considerando décimo quinto. Agrega el considerando séptimo “(...) *no sólo los jueces de la instancia no han errado en la aplicación de las reglas de la sana crítica en la valoración de los*

1.4.2. FERIA Ganaderos Osorno S.A. con SII

Con fecha 27 de abril de 2013, la Dirección Regional de Puerto Montt del SII notificó a la sociedad la liquidación de impuestos N° 13.017, actos que en su conjunto determinaban una disminución de la pérdida tributaria y la determinación de una base imponible positiva debido a la aparente falta de acreditación de gastos deducidos de la base de cálculo del impuesto.

Con fecha 10 de octubre de 2014, el TTA de Los Lagos acogió parcialmente el reclamo tributario.

Deducido el recurso de apelación, la Iltrma. Corte de Apelaciones de Puerto Montt confirmó el fallo en todas sus partes.

Interpuesto requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad por considerar que las sentencias de instancia carecían de las consideraciones de hecho y derecho que las fundaba, este resultó acogido.

Conociendo del vicio de casación en la forma, la Excma. Corte Suprema resolvió:

“Décimo: Que el recurso de casación en la forma fundado en la causal 5ta del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil, en consonancia con el artículo 170, N° 4°, del mismo ordenamiento, sin perjuicio que el arbitrio se limita a reproducir la totalidad de las alegaciones de la compareciente, tanto en los hechos como en el derecho, en lugar de identificar las probanzas o defensas de derecho concretas, de las que no se hace cargo el dictamen, de manera que en realidad lo que pretende por esta vía procesal extraordinaria estriba en alcanzar una revisión de instancia extraña a la misma, es útil consignar que el inciso tercero del citado artículo 768 habilita a esta Corte para denegar este mecanismo, si de los antecedentes surge de manifiesto que la recurrente no ha sufrido un daño reparable sólo

respectivos medios de prueba recién tratados, sino que además, como se dijo, incluso de haber incurrido en error en el establecimiento de algunos de esos hechos, ello no conlleva necesariamente que la conclusión respecto de la falta de acreditación de la vida útil de los bienes aportados deba variar (...) Así, la deficiencia anotada no resulta aceptable en este medio de impugnación, pues el artículo 772 del Código de Procedimiento Civil dispone perentoriamente que se debe señalar claramente el alcance o sentido de la ley que se dice infringida, y la forma en que ha sido quebrantada. El recurso debe hacer un cuestionamiento concreto a la indebida aplicación de las normas decisorias, o a la falta de aplicación de las mismas a fin de demostrar el yerro, de manera tal que esta Corte quede en condiciones de abocarse íntegramente a la cuestión planteada por las partes. Esta falencia del recurso, por sí sola, basta para rechazar el recurso de casación en el fondo”

con la invalidación, o cuando el vicio no ha influido en lo dispositivo de la decisión, situaciones que concurren en la especie, desde que, aún de ser exacto que los falladores no analizan ni valoran específicamente algunas determinadas probanzas, lo cierto es que el arbitrio no pormenoriza cómo esa evaluación necesariamente les imponía arribar a las conclusiones que interesan a la reclamante, si se repara primordialmente que la ley no prevé el valor de plena prueba para ningún elemento en este sistema regido por las pautas de la sana crítica.

“Undécimo: Que sobre las alegaciones de derecho que no habrían sido tratadas en particular, nada más es útil constatar que todas ellas se reiteran en el recurso de casación en el fondo, donde serán desarrolladas en su oportunidad.

Por estas reflexiones, vale decir, por no haberse demostrado que la recurrente haya padecido un menoscabo reparable sólo con la invalidación de lo resuelto, ni que la anomalía develada haya influido en lo dispositivo del mismo, el recurso de nulidad formal no podrá prosperar”¹¹³ (El subrayado es nuestro).

1.4.3. González Ponce Graciela con SII

En febrero del año 2014, el SII notificó a la contribuyente una liquidación por concepto de Impuesto a la Renta de Primera Categoría e Impuesto Global Complementario, correspondientes al AT 2011, debido a la falta de justificación del origen de los fondos con los que efectuó las siguientes inversiones: (a) compra de un inmueble por aproximadamente MM \$175 y (b) 20 Fondos Mutuos, operados mediante dos Corredoras de Bolsa, por un total cercano a los MM \$20.

El Primer TTA de Santiago rechazó el reclamo en relación a la pretensión de la nulidad de la liquidación por falta de fundamentación de la misma y haberse emitido fuera de los plazos de prescripción de los artículos 200 y 201 del CT. Adicionalmente, en relación con las facultades jurisdiccionales, dicha magistratura realizó una observación previa ante la presentación del SII que solicitó la inadmisibilidad probatoria, estableciendo que *“(...) resulta del todo atingente que el reclamante tenga derecho a probar en esta sede el origen de las inversiones que el Servicio tuvo por no acreditados, lo que constituye la piedra angular del*

¹¹³ Rol N° 12874-2015, Corte Suprema, “Feria Ganaderos Osorno S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, de 07 de diciembre de 2016.

*“debido proceso”, concepto medular de todo órgano jurisdiccional y elemento esencial dentro de un estado de derecho (...) Esto trae como consecuencia que las alegaciones del Servicio están fuera de lugar al tratar de desestimar el reclamo basándose en que el contribuyente hizo o no hizo, llevó o no llevó tal documento o contestó o no contestó tal cosa en la fase de fiscalización. Reducir el presente o cualquier litigio a estas circunstancias sería vulnerar el mandato constitucional ya descrito a la vez que vulnerar lo prescrito en los Artículos 21 y 132 del Código Tributario (...)*¹¹⁴.

En subsidio, y entrando a conocer del fondo del asunto, el tribunal concedió en parte lo solicitado en el reclamo tributario, al rechazar la reclamación respecto a la acreditación de la adquisición del inmueble y acogiendo lo solicitado respecto a las inversiones en Fondos Mutuos¹¹⁵.

Apelada la sentencia por ambas partes, la undécima sala de la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago resolvió confirmar la sentencia del grado, centrando su análisis en la efectividad de la acreditación del origen de las inversiones de las partidas objeto del juicio. Específicamente, en lo que respecta a la adquisición del bien inmueble sentenció *“(...) que bajo el paradigma probatorio normado, en concepto de esta Corte, que una persona (Viviana Abu-Gosch) entregue a otra (Graciela González, la reclamante) una suma millonaria (ciento setenta y cinco millones de pesos y un poco más) para la adquisición de un bien inmueble a*

¹¹⁴ RIT N° GR-15-00128-2014, Primer TTA de Santiago “González Ponce Graciela con Servicio de Impuestos Internos”, de 20 de febrero de 2015. A mayor abundamiento establece: *“Así las cosas, al analizar toda la prueba rendida en autos, este Tribunal no hace más que cumplir con su cometido de órgano jurisdiccional del Estado, imponiéndose del Derecho y los hechos vertidos en el presente juicio. Además, la nueva justicia tributaria y aduanera tiene como objetivo trascendente el de equilibrar las posiciones litigiosas en el presente conflicto, a objeto de asegurar el legítimo equilibrio dentro de un estado de derecho, entre la posición fiscal y el contribuyente. Asumir otra posición implicaría privar al reclamante de sus facultades de probar sus declaraciones, haciendo la ya pesada carga de la prueba del Artículo 21 del Código Tributario incluso imposible de cumplir. Indagar si en la etapa administrativa se aportaron los antecedentes requeridos, sin resolver respecto al fondo de lo discutido sería, en consecuencia, contrario a derecho”*.

¹¹⁵ RIT N° GR-15-00128-2014, Primer TTA de Santiago “González Ponce Graciela con Servicio de Impuestos Internos”, de 20 de febrero de 2015. A fojas 29 establece que: *“La cartola de movimientos de fondos mutuos acompañada por BCI Asset Management a fojas 206 y ss. en respuesta a oficio, confirma la información antes mencionada, indicando que con las mismas fechas antes indicadas se realizaron los rescates que suman en total al menos el monto que se le imputa al contribuyente haber invertido (montos nominales). Por lo anterior se consideran justificadas las erróneamente denominadas “Inversiones” en Fondos Mutuos en BCI Asset Management Administradora General de Fondos S.A. por \$20.816.297, quedando establecido que se trató de rescates, no existiendo desembolsos por parte de la reclamante”*.

nombre del tercero, sin expresión de causa, contraría el sentido común- o máxima de experiencia- según el cual, independiente de la sociedad y cultura, ha de existir correspondencia en las relaciones jurídicas y/o comerciales, ya sea por interés económico conmutativo (mutuo) o mera liberalidad (donación), aspectos no acreditados por la contribuyente, debiendo haber hecho, por recaer sobre ella el onus probandi, conforme a lo prevenido en el artículo 70 de la Ley de la Renta”¹¹⁶.

El requirente estima que la infracción a las garantías constitucionales se verificó mediante la ausencia de ponderación de la prueba aportada en segunda instancia que explicaba -a su juicio- el origen de los fondos con que se efectuó la compraventa del inmueble.

Luego de ser acogido el requerimiento en sede constitucional, el máximo tribunal conoció los recursos de casación en la forma¹¹⁷ y en el fondo interpuestos por la actora. Con fecha 21 de marzo de 2017, la Corte rechazó ambos recursos¹¹⁸. En específico, respecto a la

¹¹⁶ Rol N° 65-2015, Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, “González Ponce Graciela con Servicio de Impuestos Internos”, de 18 de mayo de 2015, considerando quinto.

¹¹⁷ La nulidad formal fue formulada por las causales de los numerales cuarto y quinto. Sucintamente, respecto de la causal de *ultra petita*, expresa el recurrente en su libelo que en su decisión la Corte de Apelaciones se extendió a puntos no sometidos a la decisión del Tribunal, por cuanto “*solo se debía acreditar el origen de los fondos con que se adquirieron los bienes raíces en comento, cuestión que está plenamente probado, más no si se trató de un mutuo o de una donación. La determinación de si se trata de un mutuo o donación no fue parte de los puntos de prueba sometidos a la decisión del tribunal, pues solo se debe determinar el origen de los fondos respecto de la contribuyente (reclamante)*”. Requerimiento a fojas 47, Rol N° 2971-16, Tribunal Constitucional, “González Ponce Graciela con Servicio de Impuestos Internos”, de 20 de octubre de 2016.

Respecto a la segunda causal incoada, plantea que en ambas sentencias sólo existe una enunciación de los documentos acompañados, sin contener, en concreto, las consideraciones de hecho o de derecho que pudiesen servir de fundamento para la sentencia.

¹¹⁸ Respecto a la causal de *ultra petita*, en el considerando tercero: “*Al desestimar el reclamo entablado, en lo que concierne a esa compraventa, contra dicha liquidación, los tribunales han confirmado que debe pagar los tributos correspondiente a esa inversión y, en consecuencia, no ha incurrido en ultrapetita, consistente en dar al Servicio más de lo que procura, por cuanto, precisamente el sustento para exigir esos gravámenes fue la falta de determinación de la procedencia de los caudales utilizados en la adquisición por la reclamante, sin que le baste al sentenciador la existencia de los pagarés tomados por una persona y entregados a otra para establecer la fuente de dicho capital, según se colige en el raciocinio quinto del laudo ad quem*”. Rol N° 8319-2015, Excm. Corte Suprema, “González Ponce Graciela con Servicio de Impuestos Internos”, de 21 de marzo de 2017.

Luego, respecto al recurso de casación en el fondo, establece el considerando vigésimo: “*Que en realidad la recurrente plantea una ponderación diferente de la prueba rendida, y alega que probó el origen de los fondos, tema distinto si se repara que tiene por acreditado otro hecho diverso al establecido por el sentenciador, y entonces la causal esgrimida carece de mérito para obtener la modificación de los supuestos de hecho que respaldan la decisión. De esta manera, el recurso instaurado es insuficiente para los fines perseguidos, con*

causal del numeral quinto de la casación formal, establece el considerando sexto: *“Por consiguiente, en mérito de las especulaciones precedentes, queda en evidencia que en la especie no se configura la deficiencia reprochada cuando el magistrado expone los argumentos de hecho y de derecho que sirvieron para arribar a la decisión, de manera que resulta forzoso concluir que los superiores que confirmaron lo resuelto describieron el proceso lógico para aprobar la denegación del reclamo, y entonces el recurso de casación en la forma no puede progresar”*¹¹⁹.

1.4.4. SERMOB S.A. con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente

La sociedad declaró en su Formulario 22 correspondiente al AT 2012 una pérdida tributaria de cerca de MM\$ 1.400, solicitando como consecuencia de aquello una devolución de aproximadamente MM\$ 495.

Finalizada la etapa de fiscalización en sede administrativa, el SII emitió Liquidación rechazando gastos de la sociedad por un total de MM\$ 9.000. En consecuencia, la autoridad fiscal determinó una nueva RLI positiva, y una obligación impositiva por cerca de MM\$ 1.500, aplicados los correspondientes reajustes e intereses del artículo 53 del CT.

Ante ello, la sociedad interpuso reclamo ante el Cuarto TTA de la Región Metropolitana. Un aspecto importante para una mejor comprensión del caso fue que en el auto de prueba uno de los puntos establecido a fojas 108 de la instancia fue: *“Efectividad de verificarse los presupuestos de hecho que hacen procedente la deducción de los gastos objetados por la liquidación reclamada”*. Para ello, la parte reclamante solicitó en la

arreglo al artículo 767 del Código de Procedimiento Civil, porque al no haberse demostrado la existencia de errores de derecho con influencia sustancial en lo resuelto, tampoco puede prosperar”.

Así también, es relevante la prevención del Ministro, señor Milton Juica, quien tiene únicamente presente para desestimar la infracción al artículo 132 inciso 14° [actual inciso décimo quinto] del Código Tributario, que *“dicha norma no constituye una ley reguladora de la prueba, puesto que el legislador ha entregado el escrutinio probatorio en este tipo de procedimientos a la ponderación que con libertad puedan arribar los jueces de la instancia, atributo que no es revisable por la vía de la nulidad sustantiva, aparte que además los conceptos de lógica, experiencia y conocimientos afianzados se obtienen sólo de manera racional y no sobre requisitos o condiciones fijadas a priori por la ley. La desatención a dichos aspectos valorativos que determinan un torcido ejercicio de la razón o sea fruto de irrealidades que deriven en falsedades o inexactitudes, devienen consecuentemente en ausencia de fundamentos cuya sanción es la nulidad formal, lo que no ocurre en este caso, y que constituye un remedio procesal distinto al promovido por la recurrente”*.

¹¹⁹ Rol N° 8319-2015, Excm. Corte Suprema, “González Ponce Graciela con Servicio de Impuestos Internos”, de 21 de marzo de 2017, considerando sexto.

oportunidad procesal correspondiente -debido al volumen, complejidad y confidencialidad de la partida remuneraciones- diligencias probatorias tales como audiencia de percepción documental respecto de facturas y documentos electrónicos, inspección personal del tribunal para ver el funcionamiento del sistema de remuneraciones y oficiar al SII para que remitiese íntegramente la carpeta de fiscalización.

Todas las diligencias probatorias solicitadas fueron rechazadas por el tribunal, tanto en su presentación como en ulterior recurso de reposición. Luego, en la sentencia definitiva, el Cuarto TTA de Santiago rechazó con costas¹²⁰.

Conociendo la undécima sala de la Corte de Apelaciones el recurso impetrado por la sociedad, confirmó el fallo añadiendo que *“en cuanto a las alegaciones vertidas en el recurso de apelación respecto de las diligencias de prueba solicitadas en primera instancia y rechazadas en esa sede, corresponde al reclamante indicar la pertinencia de las mismas máxime si se trata de actuaciones de carácter complejo que implican un desgaste de la función jurisdiccional que resulta necesario ponderar con rigurosidad, oportunidad y si ellas pueden ser suplidas por otras fuentes probatorias”*¹²¹.

¹²⁰ En este caso, la partida más importante correspondía al de remuneraciones, cuya declaración en el Formulario 22 fue de aproximadamente seis mil quinientos millones de pesos. En su considerando décimo séptimo establece el sentenciador del grado: *“Sin embargo, la parte reclamante no aportó al proceso el Libro Mayor de las partidas que componen el código 631 del Formulario 22; ni el Libro de Remuneraciones, habiéndose limitado a aportar solamente el Rol Privado de 10 ejecutivos –analizado en el motivo 9° del literal C.4-; ni el Libro de Honorarios; ni la Declaración Jurada 1887 y 1879, ni tampoco la documentación de respaldo respectiva, tales como contratos de trabajo y sus anexos, liquidaciones de sueldo, boletas de honorarios, etc., por lo que no ha logrado desvirtuar las objeciones de la liquidación reclamada, en el sentido que es incongruente la información consignada en el Libro Mayor, el Libro de Remuneraciones, el Balance, la Declaración Jurada 1887 y el Formulario 22; ni tampoco acreditar la efectividad de este desembolso, su vinculación con el giro del negocio y la necesidad del gasto asociado. Para llegar a esta conclusión, se debe restar mérito probatorio a los comprobantes de pago de cotizaciones –analizados en el motivo 9° literal C.5-, debido a que éstos suman un total de renta imponible de solamente \$3.337.588.445, valor muy inferior a los \$6.482.832.090 consignados en el código 631 del Formulario 22, sin que la parte reclamante haya explicado y acreditado esta diferencia”*. En RIT GR-18-00487-2013, Cuarto TTA de Santiago, “Sermob S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, 29 de junio de 2017.

Tanto en los recursos de apelación como en la casación en la forma, la recurrente señala que las normas de la sana crítica habrían sido infringidas, por cuanto rechazar la totalidad de la partida del señalado gasto sería sostener que ese año no hubo trabajadores contratados, y en consecuencia, ningún desembolso en remuneraciones, impuestos y seguridad social por parte de la sociedad.

¹²¹ Rol N° 257-2017, Tributario y Aduanero antiguo, Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, “Sermob S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, 26 de diciembre de 2017. Considerando primero.

La sentencia de alzada ahonda en lo anterior, dando gran importancia a que la presentación de la contabilidad debe contar con documentación que la sustente si ella incide en la determinación de la Renta Líquida Imponible.

Contra dicha resolución la apelante dedujo recursos de casación en la forma y en el fondo¹²². En el primer caso, en lo principal, por haber incurrido la sentencia en los vicios contemplados en el numeral quinto del inciso primero del artículo 768 del CPC, y en subsidio de ello, por la causal del numeral noveno del mismo artículo, esto es, por haber faltado algún trámite o diligencia declarados esenciales por la ley en relación a lo dispuesto en el artículo 795 N°4 y en el artículo 800 N°5 del CPC¹²³.

Acogido el requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, en la actualidad ambos recursos se encuentran pendiente del trámite de la vista de la causa.

1.4.5. Muñoz Flores con SII, Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente

A fines del año calendario 2008 el SII realizó una primera Citación del artículo 63 del CT, solicitando al contribuyente que acreditase los fondos de las siguientes inversiones que realizó en el AT 2008: (a) compra de un inmueble y (b) compra de dólares. El señalado acto fue respondido en tiempo y forma por el contribuyente.

¹²² Al momento de la redacción del presente trabajo el recurso está pendiente de ser visto por el máximo tribunal. Las causales de su interposición son: (a) contravención formal del inciso décimo quinto del artículo 132 del Código Tributario, ya que juicio de la reclamante, en la sentencia de la Corte de Apelaciones, en el proceso de valoración de la prueba se desatendieron las razones lógicas, técnicas y de experiencia; (b) Infracción al inciso undécimo del mismo artículo anterior, en relación a los artículos 2, 21 y 148 del Código Tributario, y con los artículos 3 y 348 bis del Código de Procedimiento Civil, en el sentido que a los jueces de fondo les asiste la obligación de ponderar la totalidad de los antecedentes aportados durante el curso del proceso.

¹²³ Señala el recurso comentado, pendiente de ser visto por la Corte Suprema: “4. Además, al negarse a revisar en terreno y/o una muestra de los antecedentes solicitados, el 4° Tribunal Tributario y Aduanero infringe el principio de libertad probatoria del actual inciso 11° del Art. 132 del Código Tributario, que nos permite solicitar diligencias como las establecidas en el Art. 348 bis y en el Art. 403, ambos del Código de Procedimiento Civil, o requerir oficios según se establece en el inciso 7° del Art. 132 del Código del ramo. Asimismo, se vulnera la forma de valoración de la prueba denominada la sana crítica, principio que nos permite precisamente hacer frente a operaciones de la envergadura señalada en base a lógica, los conocimientos científicamente afianzados y las máximas de la experiencia. En este contexto, todo lo anterior es letra muerta cuando el sentenciador omite valorar la prueba y, además, niega lugar a diligencias probatorias”. Rol N° 257-2017, Tributario y Aduanero antiguo, Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, “Sermob S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, 26 de diciembre de 2017.

En diciembre del año calendario 2012 el SII emitió una segunda e idéntica Citación. A diferencia del caso anterior, el contribuyente no respondió a dicho acto administrativo, procediendo la autoridad fiscal a emitir liquidación en su contra por aproximadamente MM \$40 por concepto de Impuesto Global Complementario con los correspondientes reajustes, intereses y multas del artículo 97 N° 2 del CT.

Ante ello, el contribuyente, patrocinado por el Departamento de Enseñanza de Clínica del Derecho de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, presentó reclamación en contra de dicho acto, argumentando que el ente fiscal omitió considerar las normas de caducidad del artículo 59, las normas de prescripción de los artículos 200 y 201 y, finalmente, de los derechos del contribuyente del artículo 8 bis, todos del CT.

El Cuarto TTA de Región Metropolitana rechazó la reclamación ya que *“(…) a partir de la prueba rendida, los hechos establecidos y las disposiciones legales citadas, cabe concluir que el reclamante no ha demostrado que no le correspondía efectuar una declaración de impuesto por las rentas obtenidas durante el año calendario 2007, correspondiente al año tributario 2008, de modo que le resulta aplicable el plazo extraordinario de prescripción de seis años, el cual comenzó a correr con fecha 1° de mayo de 2008 y venció el día 1° de mayo de 2014, resultando aumentado en tres meses producto de la citación practicada al contribuyente...”*¹²⁴.

El actor apeló la sentencia de marras por los siguientes argumentos:

- a) Carácter excepcional de la prescripción extraordinaria de seis años: el SII en su acto invirtió la presunción de buena fe que caracteriza a las declaraciones de impuestos que deben presentar los contribuyentes, en los casos en que ellos se encuentren obligados. De tal manera, es la autoridad fiscal quien debe fundamentar las circunstancias para que sea aplicable.
- b) Inexistencia de la obligación de presentar declaración: Respecto de las dos citaciones idénticas, en ambos casos el único fundamento para la aplicación de la prescripción extraordinaria corresponde a una supuesta *“revisión practicada a la información que obra en poder del Servicio respecto a las rentas informadas”, sin*

¹²⁴ RIT GR 18-00410-2013, Cuarto TTA de la Región Metropolitana, “Muñoz Flores con Servicio de Impuestos Internos”, de 19 de octubre de 2017, considerando trigésimo segundo a fojas 312 vuelta.

embargo, no explica de qué información se trata y cómo ella obligaría a mi representado a estar obligado a presentar una Declaración Anual de Impuestos que es, precisamente, el único supuesto en que podría hacer extensiva una acción de fiscalización en un período de 6 años”¹²⁵.

c) Solicitud de oficio al SII: a fojas 221, dentro del término probatorio, el actor solicitó que se ordenase oficiar al Servicio, disponiendo remitir el expediente administrativo de la primera citación. Dicha solicitud fue resuelta por el TTA: *“como se pide, con citación, ofíciase al Servicio de Impuestos Internos, Unidad de Ñuñoa, en los términos solicitados”*.

No obstante, dicho Oficio no fue citado en la sentencia definitiva ni tampoco aparecen antecedentes que haya sido efectivamente tramitado en el proceso. Señala el reclamante que: *“Así, el Tribunal, encontrándose un trámite probatorio pendiente en virtud de la cual era posible acompañar antecedentes que tenían directa relación con los puntos de prueba, simplemente decidió, de forma arbitraria y después de haberla otorgado, dictar sentencia definitiva rechazando el reclamo, entre otras razones por una supuesta falta de prueba”¹²⁶.*

d) Valoración de la prueba: de acuerdo a la apelación, se rindió múltiple prueba documental y testimonial. Respecto a esta última, los funcionarios del Servicio reconocieron que la causa de la Liquidación fue la falta de respuesta a la Citación del año 2012, sin que hubiere consideración alguna por la Citación anterior en el año 2008 ni por los antecedentes acompañados por el contribuyente en su oportunidad.

¹²⁵ Recurso de apelación presentado en causa RIT GR 18-00410-2013, Cuarto TTA de la Región Metropolitana, “Muñoz Flores con Servicio de Impuestos Internos”, de 19 de octubre de 2017 y visto en causa Rol 359-2017, Tributario y Aduanero antiguo, Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, “Muñoz Flores con Servicio de Impuestos Internos”, 20 de abril de 2018. A mayor abundamiento, señala la recurso en su página novena: *“De las normas referidas previamente y, al sostener el Servicio que la aplicación de la prescripción extraordinaria se fundamenta en la falta de declaración de impuestos de mi representado, debe ser el propio ente fiscalizador quien acredite las circunstancias que obligaban a José Muñoz Flores a presentar una declaración anual, toda vez que según se ha expuesto, la propia liquidación reconoce que las rentas obtenidas durante el ejercicio comercial 2007, corresponden únicamente a aquellas obtenidas en virtud del artículo 42 N° 1 de la LIR, no existiendo otras fuentes de rentas que pudieron haber obligado a mi representado a presentar una declaración de impuestos, correspondiendo a operaciones fiscalizadas a desembolsos e inversiones realizadas por mi representado, cuya justificación se acompañó en todas las etapas del proceso, no obstante el Servicio de Impuestos Internos pretenda sostener que ellas se habrían financiado con rentas no declaradas”*.

¹²⁶ *Ibíd.*, p. 7.

Por tanto, en opinión del reclamante, la sentencia apelada sólo se limita a enumerar los medios probatorios, sin efectuar valoración alguna. Así, se alega que el vicio corresponde al de motivación incompleta¹²⁷.

Ante ello, la Iltma. Corte de Apelaciones sólo manifestó: *“atendido el mérito de autos, los fundamentos de la sentencia en alzada, los que son compartidos por esta corte y lo dispuesto en los artículos 139 y siguientes del Código Tributario, se confirma la sentencia de diecinueve de octubre de dos mil diecisiete, escrita a fojas 308 y siguientes”*¹²⁸.

En opinión del requirente, el fallo de segunda instancia omitió pronunciamiento sobre la prueba aportada, incurriendo en el vicio previsto en el numeral quinto del artículo 768 del CPC. Al respecto, la parte solicitante cita la sentencia de la Excma. Corte Suprema que rola a 2622-2000, de julio de 2004, *“las necesarias consideraciones de hecho y de derecho que deben servir de fundamento a las sentencias, que como requisito formal indispensable existe la ley, tienden a asegurar la justicia y la legalidad de los fallos y cumple, además, con el propósito de proporcionar a los litigantes los antecedentes que les permitan conocer los motivos que determinaron la decisión del litigio; información que resulta imprescindible a las partes para poder ejercitar el derecho a interponer los recursos que la ley les franquea, instando por la modificación o invalidación de la sentencia que les agravia”*¹²⁹.

Adicionalmente, se refiere a la omisión del debido análisis de la prueba rendida que fue acompañada en el reclamo tributario, en especial, en el que ni siquiera reconoce aquellas

¹²⁷ Se alega que se incurre en motivación incompleta debido a: i) una valoración de prueba conjunta que no viene precedida de una valoración individual de la prueba y ii) la omisión en el criterio de inferencia lógica que permita el salto entre la existencia de una prueba y la determinación de un hecho probado o desestimado.

¹²⁸ Rol 359-2017, Tributario y Aduanero antiguo, Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, “Muñoz Flores con Servicio de Impuestos Internos”, 20 de abril de 2018. El fallo de segunda instancia fue pronunciado omitiendo pronunciamiento sobre la prueba aportada, incurriendo en el vicio previsto en el numeral quinto del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil. Al respecto, la parte solicitante cita la sentencia de la Excma. Corte Suprema que rola a 2622-2000, de julio de 2004, *“las necesarias consideraciones de hecho y de derecho que deben servir de fundamento a las sentencias, que como requisito formal indispensable existe la ley, tienden a asegurar la justicia y la legalidad de los fallos y cumple, además, con el propósito de proporcionar a los litigantes los antecedentes que les permitan conocer los motivos que determinaron la decisión del litigio; información que resulta imprescindible a las partes para poder ejercitar el derecho a interponer los recursos que la ley les franquea, instando por la modificación o invalidación de la sentencia que les agravia”*.

¹²⁹ Rol 359-2017, Tributario y Aduanero antiguo, Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, “Muñoz Flores con Servicio de Impuestos Internos”, 20 de abril de 2018, citado a fojas 5 del recurso de casación de la presente causa.

rentas que el propio Servicio acepta que tributaron bajo las normas del Impuesto Único de Segunda Categoría.

Al particular, el considerando décimo quinto de la sentencia del TTA señala: *“Asimismo, atendida la gravedad y precisión del Detalle de Crédito de Consumo del Banco de Chile, las Libretas de Ahorro del Banco Estado y la Cartola de Cuenta Corriente del Banco de Chile analizados en el motivo 9° literales (B.4) al (B.6) y (B.9) al (B.11) se debe tener por establecido que el reclamante, al 08/01/2007, poseía \$9.199.000, y producto de un crédito de consumo otorgado el 21/03/2007, obtuvo \$4.112.690 adicionales, totalizando fondos disponibles en el año 2007 por \$13.311.690. No obstante, esta magistratura presume que dichos fondos debieron ser destinados a financiar sus gastos de vida, pues el reclamante no ha señalado ni acreditado a cuánto ascendieron las rentas del trabajo que obtuvo durante el año 2007”*¹³⁰.

En dicho orden, el requirente señala que las vulneraciones de garantías constitucionales incurridas en la sentencia de primera instancia -y replicadas en el fallo de apelación- consisten en la omisión de los requisitos de la sentencia al no pronunciarse sobre la totalidad de la prueba, por cuanto:

- a) No enunció las peticiones de la recurrente ni las excepciones o defensas de la recurrida.
- b) No fundamentó en manera alguna su decisión, pese a que en el recurso de apelación se solicitó expresamente respecto de las omisiones de la sentencia de primera instancia.
- c) No emitió pronunciamiento alguno sobre dichas alegaciones, pese a la obligación legal que le empecía.

En segundo lugar, en relación al artículo 768 inciso primero numeral noveno, se omitió una diligencia probatoria que acarreó indefensión, por cuanto el trámite de carácter esencial: *“En efecto, dado que influye directamente sobre la resolución final emitida por el sentenciador de primer grado, que hacer suya la I. Corte. Además, el Art. 800 N° 5 del*

¹³⁰ RIT GR 18-00410-2013, Cuarto TTA de la Región Metropolitana, “Muñoz Flores con Servicio de Impuestos Internos”, de 19 de octubre de 2017, considerando décimo quinto.

Código de Procedimiento Civil reconoce específicamente que, en los juicios especiales, son trámites esenciales los del N° 4 del Art. 795 del Código de Procedimiento Civil”¹³¹.

El requerimiento fue acogido, y la causa se encuentra en conocimiento de la Excm. Corte Suprema.

1.4.6. Los Parques S.A. con SII, Dirección de Grandes Contribuyentes

En el AT 2012, la sociedad Los Parques S.A. declaró por concepto de régimen general de Impuesto de Primera Categoría una pérdida tributaria de -MM\$ 62.723, solicitando una devolución de MM\$ 79¹³². Su giro corresponde a la explotación de cementerios-parque basando su modelo de negocios en la celebración con sus clientes de contratos de promesas de compraventa de sepulturas.

Luego de dos requerimientos de antecedentes, el SII consideró que los documentos aportados por la sociedad fueron insuficientes para acreditar la procedencia de la pérdida declarada, emitiendo conforme a ello las correspondientes liquidaciones¹³³.

El Cuarto TTA de la Región Metropolitana rechazó íntegramente lo solicitado en el reclamo, ratificando dicha magistratura el cuestionamiento del SII al tratamiento tributario del inciso tercero del artículo 29 de la Ley de Impuesto a la Renta que la sociedad daba a sus contratos de promesa de compraventa.

Apelada dicha resolución, la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago agregó que los referidos contratos de promesa, sumados a la regulación de la obligación de la documentación que debe llevar un contribuyente de contabilidad completa¹³⁴ hacen “(...) indispensable la confección de un Libro de Promesas de Compraventa, donde se hubiere registrado el asiento contable respectivo, no sólo de la existencia de cada uno de los contratos celebrados con sus

¹³¹ Rol 359-2017, Tributario y Aduanero antiguo, Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, “Muñoz Flores con Servicio de Impuestos Internos”, 20 de abril de 2018, citado a fojas 6 del recurso de casación de la presente causa.

¹³² Aquella se conforma por impuesto único a pagar del inciso tercero del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, menos el crédito por gastos de capacitación y el Pago Provisional por Utilidades Absorbidas.

¹³³ Los principales conceptos corresponden a contratos de promesa de compraventa, amortización del *goodwill* generado en un proceso de fusión anterior, pérdida de ejercicios anteriores, cuentas de gastos no acreditadas, Pago Provisional por Utilidades Absorbidas, Determinación del Registro Fondo de Utilidades Tributarias y diversas observaciones a la declaración de renta.

¹³⁴ V. gr. artículos 17 y 18 del Código Tributario y artículo 25 del Código de Comercio.

clientes, con la debida singularización, sino además, el detalle de cada pago realizado por concepto de cuota y estado de vigencia del mismo, sea que se haya resuelto, sea que se encuentre en mora respecto de tal o cual cuota, o la constancia de haberse pagado íntegramente para proceder a incorporar el contrato como ingreso y luego, tributar sobre el mismo conforme a las reglas generales”¹³⁵.

De tal manera, concluye el sentenciador de alzada que no procede aplicar el tratamiento tributario por cuanto no es posible determinar fehacientemente la veracidad de las declaraciones de la reclamante por la insuficiencia probatoria, en especial, al no contar con los libros necesarios debidamente autorizados por el SII¹³⁶ y por la falta de acreditación de los antecedentes que respalden el *goodwill*.

Estando pendiente los recursos de casación en la forma y en el fondo, la sociedad impetró requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, sustentándose en: (a) vulneración a la garantía del debido proceso, (b) igual protección de la ley en el ejercicio del derecho, (c) infracción al artículo quinto inciso segundo de la Constitución, en relación con la Convención Americana sobre Derechos Humanos (en especial, artículos 8.1, 8.2 y 25.1) , (d) la no existencia de un recurso efectivo que ampare frente a la vulneración de derechos fundamentales, impidiendo una sentencia motivada y que haya ponderado racional y justificadamente los medios probatorios aportados.

¹³⁵ Rol N° 246-2017, Tributario y Aduanero de Santiago, “Los Parques S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, Iltma. Corte de Apelaciones Santiago, 14 de diciembre de 2017, considerando segundo.

¹³⁶ Rol N° 246-2017, Tributario y Aduanero de Santiago, “Los Parques S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, Iltma. Corte de Apelaciones Santiago, 14 de diciembre de 2017, considerando décimo: *“Que ante la incertidumbre y falta de registro contable de la reclamante, ni siquiera se ha podido explicar o justificar el tratamiento que han tenido los ingresos parciales provenientes de los contratos de promesa de compraventa que han sido resciliados o resueltos, al devenir una condición que extinguió los derechos del promitente comprador. Tampoco se ha explicado en estos autos, de manera suficiente, cómo un negocio que se sigue expandiendo exponencialmente, mantenga por largos años pérdidas tributarias, en circunstancias que paralelamente mantiene miles de contratos vigentes, de los cuales difiere sin control alguno por parte de la autoridad fiscalizadora tributaria, el pago de un impuesto que a cualquier otro empresario le sería razonablemente exigible.*

Es por todo lo razonado, que de acuerdo a las reglas de la sana crítica, se puede concluir que la reclamante no ha cumplido con la normativa tributaria en el tratamiento de los ingresos provenientes de los contratos de promesa de compraventa, al no mantener dicho control en libros debidamente autorizados por el Servicio de Impuestos Internos, que permitan un adecuado control y fiscalización del diferimiento impositivo pretendido”.

Respecto a la casación formal, arguye la quinta causal solicitando la invalidación del fallo de la Corte de Apelaciones, ya que en su concepto la no acreditación del *goodwill* fue debido a que no se consideró prueba confesional, esto es, un documento de la autoridad fiscal que daría cuenta a su juicio que parte de los documentos que acreditarían este menor valor fueron destruidos por la misma autoridad fiscal.

Acogido el requerimiento de inaplicabilidad, se encuentra pendientes de conocimiento por parte del máximo tribunal los recursos de casación en la forma y en el fondo.

1.4.7. Caso Betlan Dos S.A. con SII

Con fecha 29 de abril de 2015, la VIII Dirección Regional de Concepción notificó a la sociedad Betlan Dos S.A. la Resolución N° 308. En ella, se decidió no dar lugar a una devolución por concepto de Pago Provisional por Utilidades Absorbidas del AT 2014 por una suma de MM\$ 2.744 cuyo origen era la pérdida tributaria declarada por la sociedad de MM\$ 16.717, la cual tiene su origen en la venta, a través de tres remates en Bolsa, de aproximadamente 13.500.000 acciones de la empresa “Latam Airlines Group S.A.”, a la sociedad “Inversiones HS SpA”.

La reorganización empresarial cuestionada por el SII comenzó con la división de la sociedad “Axxion S.A.”, dando lugar a la sociedad continuadora del mismo nombre y al nacimiento de la sociedad “Axxdos S.A.”, a la cual fueron asignadas las acciones de “Latam Airlines Group S.A.”.

Luego, en diciembre del año comercial 2012, “Betlan Dos S.A.” absorbió a la sociedad “Axxdos S.A.”. De acuerdo con lo señalado en su reclamación: “(...) *Por lo tanto, debió traspasar sus utilidades acumuladas al 31 de diciembre de 2011 que son las que se señalaron anteriormente [crédito por un total de \$4.897.884.230], más la determinación de la Renta Líquida Imponible a la fecha de Fusión se determinó en \$55.638.713, más los dividendos recibidos de Lan Airlines S.A. por \$2.095.679.063 sin crédito de primera categoría (...)*”¹³⁷.

En dicho orden, el 25 de junio de 2013 el directorio de “Betlan Dos S.A.”, propietaria de las acciones de “Latam Airlines Group S.A.”, acordó crear la sociedad “Inversiones HS

¹³⁷ RIT GR-10-00075-2015, TTA de la Región del Biobío, 07 de febrero de 2017, obtenido de fojas 247 del expediente de causa Rol 3867-17, Tribunal Constitucional, “Betlan Dos S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, 22 de enero de 2019.

SpA”, siendo ella el único accionista y estipulándose un capital inicial de M\$3. Argumenta que con dicho acto concluyó la implementación del brazo de inversiones del grupo empresarial, constituyendo dicho proceso una legítima razón de negocios sustentada en razones económicas y financieras¹³⁸.

En su fundamentación, la Resolución reclamada establece que *“Sin embargo, por ese sólo argumento no es posible explicar, por ejemplo, la razón de la fusión entre Inversiones Betlan S.A. y Axxdos S.A., lo que sólo tuvo por objeto que las acciones LAN pasaran al patrimonio de “Inversiones Betlan Dos S.A.”, que en ese mismo acto pasó de sociedad anónima cerrada a abierta y a denominarse Betlan Dos S.A.*

Tampoco logra explicar la venta de las acciones de LAN de Betlan Dos S.A. a Inversiones HS SpA, que si bien fue hecha mediante remate en la Bolsa de Comercio de

¹³⁸ El detalle de las operaciones reseñadas corresponde al siguiente: “3. Con fecha 22 de agosto de 2013, en sesión de directorio, Betlan Dos S.A. adopta dos acuerdos: Primero la venta de las acciones LAN, según el acta, para allegar nuevos recursos líquidos para un futuro apoyo a la línea de negocios de “Inversiones HS SpA”; y segundo, un aumento de capital en \$104.000.000.000 para “Inversiones HS SpA” con la intención de que ésta pudiera comprar las acciones LAN; 4. El día 30 de agosto de 2013 se produce la venta de 6 millones de acciones LAN por parte de “Betlan Dos S.A.”, siendo adquiridas por “Inversiones HS SpA” mediante Banchile Corredores de Bolsa S.A., en la suma de \$37.551.600.000; 5. El día 2 de septiembre de 2013 “Inversiones HS SpA suscribe el Pagaré N° 2113 con Banco de Chile, por la suma de \$37.600.000.000 y con vencimiento para el 4 de septiembre de 2013; 6. El día 4 de septiembre de 2013 “Betlan Dos S.A.” transfiere a “Inversiones HS SpA”, la suma de \$37.600.000.000; 7. El 4 de septiembre de 2013, en Junta Extraordinaria de Accionistas, “Inversiones HS SpA” acuerda un aumento de capital en \$104.000.000.000- suscrito íntegramente por “Betlan Dos S.A., a través de la emisión de acciones, un grupo de ellas por \$37.600.000.000 que se pagaron en el mismo acto mediante el ingreso a la caja social y, un segundo grupo, por \$66.400.000.000 que se emitirían en un período de 3 años; 8. Con fecha 28 de octubre se produce la venta de 4 millones cuatrocientas mil acciones LAN por parte Betlan Dos S.A., siendo adquiridas por “Inversiones HS SpA” mediante Banchile Corredores de Bolsa S.A., en la suma de \$36.605.800.000; 9. El día 29 de octubre de 2013 “Inversiones HS SpA” suscribe el Pagaré N° 413 con Banco de Chile, por la suma de \$36.606.000.000 y con vencimiento para el día 4 de noviembre de 2013; 10. El día 30 de octubre de 2013 “Betlan Dos S.A.” transfiere a “Inversiones HS SpA”, la suma de \$36.648.000.000; 11. Con fecha 28 de noviembre se produce la venta de 3.363.307 acciones LAN por parte de “Betlan Dos S.A., siendo adquiridas por “Inversiones HS SpA” mediante Banchile Corredores de Bolsa, en la suma de \$28.182.494.676; 12. El día 2 de diciembre de 2013 “Inversiones HS SpA” suscribe el Pagaré N° 168 con Banco de Chile, por la suma de \$28.200.000.000 y con vencimiento para el día 4 de diciembre de 2013; 13. El día 3 de diciembre de 2013 “Betlan Dos S.A. transfiere a “Inversiones HS SpA”, la suma de \$28.200.000.000. En Traslado del SII en causa RIT GR-10-00075-2015, TTA de la Región del Biobío, 07 de febrero de 2017, obtenido de fojas 236 del expediente de causa Rol 3867-17, Tribunal Constitucional, “Betlan Dos S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, 22 de enero de 2019.

Santiago, por lo señalado por la propia reclamante, la finalidad siempre fue que éstas fueran adquiridas por Inversiones HS SpA”¹³⁹.

Ante dicha Resolución, la sociedad “Betlan Dos S.A.” interpuso reclamo tributario ante el TTA de Biobío, solicitando en lo principal la declaración de invalidación del acto administrativo recurrido, y en subsidio, su revocación.

A efectos de una mejor descripción, analizaremos ambas solicitudes por separado. En primer término, respecto de la solicitud de invalidación, la sociedad reclamante señala que la denegación de la solicitud se basa en la aplicación de la institución del abuso del derecho y a la inexistencia de una legítima razón de negocios, las cuales al momento de su dictación, no se encontraban vigentes: *“las referidas instituciones jurídicas del abuso de las formas jurídicas, del fraude a la ley y demás que se citan en la Resolución atacada tengan su reconocimiento en los principios generales del Derecho, dado que existe otro principio general de derecho superior, reconocido como garantía constitucional en el artículo 19 N° 20 de la Constitución Política de la República, esto es, que las obligaciones tributarias sólo pueden nacer por disposición legal*”¹⁴⁰.

En subsidio, como señalamos, la sociedad solicitó se declarase que la resolución adolecía de vicios o errores de fondo que determinaban su ilegalidad por cuanto -desde el punto de vista de la sociedad reclamante- no procedería aplicar como lo habría realizado el Servicio el requisito de la *legítima razón de negocios*, por cuanto *“conforme con el artículo 64 del Código Tributario y los innumerables oficios que en esta materia ha dictado el propio Servicio de Impuestos Internos, no corresponde exigir ni acreditar una legítima razón de negocios, por cuanto el caso no encuadra en aquellos conforme a dicha norma legal rige la*

¹³⁹ RIT GR-10-00075-2015, TTA de la Región del Biobío, 07 de febrero de 2017, obtenido de fojas 235 del expediente de causa Rol 3867-17, Tribunal Constitucional, “Betlan Dos S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, 22 de enero de 2019.

¹⁴⁰ A mayor abundamiento y a efecto de revisar de inmediato la respuesta de la autoridad fiscal, *“(…) las instituciones jurídicas del abuso de las formas jurídicas y del fraude de ley que se cita en la resolución reclamada tienen aplicación en materia tributaria, no siendo óbice a ello el principio de legalidad impositiva consagrado en el artículo 19 N° 20 de la Constitución Política. Luego, no existe incompatibilidad alguna entre la legalidad tributaria y las instituciones del fraude a la ley, en base a las cuales la resolución recurrida rechaza la devolución solicitada al prescindir de la pérdida declarada por el contribuyente, pues por esta vía no se está imponiendo un tributo sino simplemente se está resguardando el interés fiscal*”. RIT GR-10-00075-2015, TTA de la Región del Biobío, 07 de febrero de 2017, obtenido de fojas 256 del expediente de causa Rol 3867-17, Tribunal Constitucional, “Betlan Dos S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, 22 de enero de 2019.

exigencia de legítima razón de negocios. Vale decir, existe una reorganización empresarial, más no existe un aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que es requisito básico para que se pueda aplicar la exigencia”¹⁴¹.

De tal manera, según la reclamante de autos, la reorganización empresarial descrita corresponde a una alternativa lícita de organización jurídica y contratación comercial, la cual se adoptó y ejecutó por razones totalmente diversas y ajenas a las tributarias, en especial, de índole económica y financiera por la necesidad de una mayor competitividad en el mercado.

Por su parte, a juicio de la autoridad fiscal, el conjunto de operaciones antes descritas no tienen una verdadera motivación financiera o económica, sino que, exclusivamente una motivación tributaria por cuanto buscaba *“generar una pérdida que le permitiera obtener la devolución del crédito por impuesto de primera categoría, manteniendo en su patrimonio las acciones cuya supuesta venta habría generado este resultado tributario, por lo que no sufrió menoscabo o detrimento patrimonial que justifique la pérdida declarada; vulnerando con ello la normativa tributaria que regula esta materia en los artículos 31 N°3, 97 y 98 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”¹⁴².*

¹⁴¹ RIT GR-10-00075-2015, TTA de la Región del Biobío, 07 de febrero de 2017, obtenido de fojas 249-250 del expediente de causa Rol 3867-17, Tribunal Constitucional, “Betlan Dos S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, 22 de enero de 2019.

¹⁴² Repite el tenor de dicho argumento, cuando a juicio de la administración tributaria, “constituiría una figura del abuso del derecho por cuanto si bien el contribuyente ha ejercido la atribución legal que le reconoce el ordenamiento jurídico para constituir una sociedad por acciones y enajenarle a ella las acciones, dado que la misma ley permite que las sociedades por acciones tengan un solo propietario y no obstante ello personalidad jurídica propia, esta operación se ha efectuado con la única finalidad de generar contablemente una pérdida tributaria que habilite al contribuyente para obtener la devolución por concepto de pagos provisionales por utilidades absorbidas; razón por la cual dicha operación resulta inoponible al Fisco” RIT GR-10-00075-2015, TTA de la Región del Biobío, 07 de febrero de 2017, obtenido de fojas 257 del expediente de causa Rol 3867-17, Tribunal Constitucional, “Betlan Dos S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, 22 de enero de 2019.

A mayor abundamiento, a fojas 228 y 229 de la misma fuente, en los “Argumentos para el rechazo del reclamo” se señala: *“Ahora bien, la resolución recurrida en modo alguno pretende recalificar los contratos suscritos por el contribuyente, sino que se limita a rechazar la pérdida tributaria generada por la venta de las acciones que poseía en Latam Airlines Group a Inversiones HS SpA, ya que dicha operación se habría efectuado con abuso de derecho, pues si bien el contribuyente ejerció la atribución que le reconoce el ordenamiento jurídico para constituir y enajenar a ella las acciones –valiéndose de que la misma ley la ha dotado de personalidad jurídica propia e independiente de su único propietario- ello lo ha hecho con el único propósito de generarse una pérdida tributaria y en base a ella obtener la devolución del crédito por impuesto de primera categoría asociado con las utilidades registradas en el FUT que son absorbidas por dicha pérdida, violentando el interés jurídicamente tutelado por la normativa tributaria que reserva este beneficio para aquellos contribuyentes cuyos resultados”*

De la petición subsidiaria, otro aspecto clave corresponde a la utilización del *levantamiento del velo*, por cuanto de acuerdo al SII, en este caso se da cumplimiento a sus requisitos, en cuanto que en los hechos planteados concurren la identidad personal o patrimonial entre una sociedad y uno o más de sus socios, administradores o sociedades relacionadas, y, la instrumentalización abusiva de tal sociedad para la consecución de un fraude a la ley o a los derechos de terceros¹⁴³.

El tribunal de primera instancia ratificó la Resolución N° 308 de la Dirección Regional de Concepción, estableciendo que el contribuyente no dio cumplimiento a lo solicitado en la Citación de acuerdo al tenor del artículo 63 del CT, por cuanto no acreditó de manera fehaciente que haya existido una real y legítima razón de negocios que permita esclarecer el punto central de la controversia sometida al análisis del Tribunal, esto es, en la aceptación o no como gasto necesario para producir la renta de la pérdida tributaria señalada al inicio de este apartado.

Así, señala el considerando noveno de la sentencia del TTA del Biobío:

“Que, en concepto de este sentenciador, el Servicio de Impuestos Internos no ha basado sus actuaciones en la aplicación retroactiva de las normas antielusivas incorporadas al Código Tributario por la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, como fluye de la lectura de la Resolución (...)

En efecto, y contrariamente a lo que se afirma en el reclamo, los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter, 4 quinquies y 160, todos del Código Tributario, se citan con el objeto de contextualizar el rechazo de la pérdida y de la subsecuente solicitud de devolución de PPUA,

tributarios, obtenidos por operaciones reales y efectivas, importan un detrimento o menoscabo patrimonial, conforme a lo dispuesto por los artículos 31, N° 3 y 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

¹⁴³ En RIT GR-10-00075-2015, TTA de la Región del Biobío, 07 de febrero de 2017, obtenido de fojas 260 del expediente de causa Rol 3867-17, Tribunal Constitucional, “Betlan Dos S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, 22 de enero de 2019: “(...) *en los hechos realmente ocurrió es que las acciones jamás salieron del patrimonio y control del grupo Bethia y dinero alguno fue pagado por estas ventas; pero sin embargo, éstas aumentaron el valor tributario que tenían, generando una pérdida artificial, ya que hasta el día de hoy, siguen estando dentro de su patrimonio; Betlan Dos S.A. sólo realizó un traspaso de activos hacia su filial, prueba de ello es que el dinero que recibió por la venta de las acciones fue transferido casi en el mismo momento a su compradora; por su parte, Inversiones HS SpA vio aumentado su capital mediante el traspaso del activo de Betlan Dos S.A., pero no al valor que dicho activo tenía para su matriz, sino que al valor comercial de dicho activo, lo que sólo trajo como consecuencia la pérdida que se perseguía generar con dicha transacción”* (Subrayado nuestro).

limitándose a poner de manifiesto que en ellas se consagran normativamente una serie de instituciones reconocidas por la doctrina que, en último término, constituyen expresiones legales de principios generales, de la realidad económica, del fraus omnia corrumpit, o del levantamiento del velo societario, entre otros”¹⁴⁴.

De esta manera, el Tribunal confirmó los argumentos de la Resolución impugnada, por cuanto en su criterio, la sociedad reclamante se limitó a efectuar traspasos de activos hacia su filial, mediante tres operaciones bursátiles de venta de acciones de Lan Airlines S.A.: “(...) fue transferido prácticamente en el mismo momento a su compradora; mientras que Inversiones HS SpA vio aumentado su capital mediante el traspaso del activo de Betlan Dos S.A. (acciones en LAN), empero no al valor que este último tenía para la matriz, sino que a su valor comercial, lo que finalmente generó la pérdida que origina el PPUA cuya solicitud de devolución fue denegada por el Servicio de Impuestos Internos.

El efecto práctico que todo esto produjo, es que, a pesar de la pérdida generada, las acciones permanecieron dentro del patrimonio y control de Bethia S.A., a través de Inversiones HS SpA”¹⁴⁵.

Prosigue en esa línea el considerando siguiente, “Que, en concepto de este sentenciador, a partir del material probatorio hasta aquí analizado, es posible concluir que las operaciones que generaron la pérdida por \$16.717.513.318 –base de la solicitud de devolución de PPUA por \$2.744.754.660-, no se incardinaron a la generación, ni aun potencial, de la renta del ejercicio (...)

Por consiguiente, es una realidad irredargüible que las acciones en comento, jamás salieron del patrimonio y control del grupo Bethia y que tampoco ingresó dinero alguno por estas operaciones, prueba de ello es que el dinero que se recibió por la venta de las acciones fue transferido casi en el mismo momento a la compradora, vía aumento de capital por parte de la vendedora de los títulos accionarios”¹⁴⁶.

¹⁴⁴ Rol N° 3867-17, Tribunal Constitucional, “Betlan Dos S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, 22 de enero de 2019, considerando noveno.

¹⁴⁵ Rol N° 3867-17, Tribunal Constitucional, “Betlan Dos S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, 22 de enero de 2019, considerando décimo tercero.

¹⁴⁶ Rol N° 3867-17, Tribunal Constitucional, “Betlan Dos S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, 22 de enero de 2019, considerando décimo cuarto.

Así, el Tribunal desechó la argumentación de la inoponibilidad ya que no corresponde a dicha sede judicial pronunciarse a dicha institución jurídica, así como también establece en su sentencia que dicha reclamación no corresponde a los aspectos esenciales del caso en comento, sino que, por el contrario, es el cumplimiento de los requisitos del gasto necesario.

En segunda instancia, la Itma. Corte de Apelaciones de Concepción confirmó la sentencia de primer grado, eliminando el considerando noveno antes transcrito, referido a las normas anti elusivas incluidas por la Ley N° 20.780 y el levantamiento del velo societario, al no ser materia del juicio según los sentenciadores de alzada.

La resolución de segunda instancia agregó dos consideraciones: en primer lugar, la improcedencia de la solicitud principal de la recurrente en orden a solicitar la invalidación del fallo por lo dispuesto en el artículo 140 del CT, y en segundo lugar, a la necesaria precisión que se debe tener en torno al fondo del asunto, esto es, a la aceptación o no como gasto necesario para producir la renta de la pérdida declarada en el Formulario 22 por la sociedad.

En razón de ello, estableció la Itma. Corte de Apelaciones de Concepción que *“no se vislumbra el vicio de nulidad formal denunciado por la reclamante impropia en su recurso de apelación, puesto que de la discusión generada por los recursos de reposición deducidos en contra del auto de prueba, resultaba la necesidad de rendir prueba acerca de los requisitos que hacen procedente la deducción de las pérdidas tributarias cuestionadas, como gasto necesario para producir la renta”*¹⁴⁷.

Así, consideró que la recurrente no cumplió con la carga procesal de acreditar fehacientemente los requisitos del desembolso dubitado, como gasto necesario para producir la renta, a partir de lo dispuesto en los artículos 21 del CT como del inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta¹⁴⁸.

¹⁴⁷ Rol 23-2017, Tributario y Aduanero antiguo, Itma. Corte de Apelación de Concepción, “Betlan Dos S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, considerando cuarto.

¹⁴⁸ Al respecto, en Rol 23-2017, Tributario y Aduanero antiguo, Itma. Corte de Apelación de Concepción, “Betlan Dos S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, considerando cuarto. establecen los considerandos décimo *in fine* y undécimo de la sentencia de la I. Corte de Apelaciones: *“En efecto, correspondía al contribuyente, en este caso, satisfacer la pretensión del Servicio de Impuestos Internos en sede administrativa, y asimismo, le correspondía probar en sede judicial, los presupuestos fácticos y jurídicos en los que fundó su reclamo, en la especie, los requisitos legales que le permitía deducir como gasto del ejercicio la pérdida tributaria que indica, ya que sólo acreditado ello, podría entonces solicitar la devolución de dineros que pretendía.*

Finalmente, y en virtud de lo antes discurrido, añade que “*en todo caso, las alegaciones sobre si existe o no inoponibilidad fiscal, abuso de formas, y otras figuras similares que se contienen en el reclamo, y en la apelación, no atacan el fondo del acto administrativo impugnado, y por ello escapan al objeto de este proceso, por cuanto y como se dijo, el acto administrativo está fundado en la falta de acreditación de la pérdida tributaria*”¹⁴⁹.

De lo señalado, la sociedad “Betlan Dos S.A.” dedujo recursos de casación en la forma y en el fondo. A continuación nos referiremos a los principales argumentos planteados en la casación en la forma.

Dicho recurso está basado en tres numerales del artículo 768 del CPC: numeral cuarto por *ultra petita*; quinto, que lo veremos en el siguiente párrafo; y sexto por haber sido dictada en contra de otra sentencia pasada en la autoridad de cosa juzgada, como lo es la sentencia interlocutoria de prueba.

Respecto a la causal del ordinal quinto señala la recurrente que existiría falta de decisión del asunto controvertido en relación con la acción deducida en primera instancia y la petición concreta del reclamo, confirmada en sede de apelación, ya que la resolución adolece de vicios de forma que determinan su ilegalidad, por no haber una sentencia previa que haya declarado su inoponibilidad, sino que, por el contrario, de acuerdo a ellos el Servicio la podría haber establecido en sede administrativa.

En razón de lo anterior, señalan que este vicio de falta de decisión del asunto controvertido se evidencia en que la sentencia de autos evita resolver defensas y peticiones

Undécimo. Que, de esta manera, todas las declaraciones sobre inoponibilidad abuso de Derecho y citas a disposiciones del Código Tributario no vigentes a la época del reclamo –las que por cierto no resultan pertinentes al caso- en nada afectan la legalidad de la Resolución N° EX 308 en estudio, pues ella ha sido dictada por órgano competente dentro de sus facultades, explicando las razones por las cuales se alcanzó la decisión en ella contenida, esto es, que objetada que fuera la pérdida declarada por el contribuyente en el Año Tributario 2014, y solicitada que fuera su acreditación, aquél no la justificó o acreditó a juicio del Servicio de Impuestos Internos, no restándole legalidad el hecho de que además contenga declaraciones impertinentes, pues en todo caso, ellas en nada alteran el objeto central del procedimiento administrativo que concluyó en el rechazo de la solicitud, ya que, como se dijo, aquellas declaraciones contenidas en los puntos 9.- y 10.- del acto reclamado lo son respuestas a las distintas alegaciones del contribuyente, las que, asimismo, no eran pertinentes a la materia por la cual se le citó”

¹⁴⁹ Rol 23-2017, Tributario y Aduanero antiguo, Iltma. Corte de Apelación de Concepción, “Betlan Dos S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, considerando décimo tercero.

concretas de esta parte “acudiendo a situaciones que son total y absolutamente impertinentes a la cuestión controvertida y actuando en contra del artículo 140 del Código Tributario, según se demostró precedentemente (...) al resolverse el reclamo de autos haciendo caso omiso de los hechos que, conforme al auto de prueba debían ser probados por las partes y respecto de los cuales **AMBAS PARTES RINDIERON PRUEBA**, la I. Corte de Apelaciones obró en contra de la cosa juzgada que la ley procesal reconoce a la sentencia interlocutoria de prueba, dejando a esta parte en la más total, completa y absoluta indefensión, ya que ella no podría haber rendido prueba para acreditar hechos que no formaban parte del auto de prueba y que son aquellos por los cuales se ha rechazado el reclamo”¹⁵⁰.

El requerimiento de inaplicabilidad fue acogido en sede constitucional y la causa se encuentra pendiente de conocimiento por la Excma. Corte Suprema.

1.5. Síntesis del análisis efectuado

Con un fin ilustrativo, se sistematiza en las siguientes tablas dos resúmenes de los casos previamente analizados.

Tabla 4. Infracciones alegadas por los requirentes que motivan la acción de inaplicabilidad conocida por el Excmo. Tribunal Constitucional (orden cronológico)

Número	Caratulado	Numeral 5° Art. 768 CPC	Numeral 9° Art. 768 CPC
1.1.1.	ORPI S.A. con SII	X	
1.1.2.	Inversiones Agrofruta S.A. con SII		X
1.1.3.	Inversiones Santa Ana Limitada con SII		X
1.2.1.	Hoteles de Chile S.A. con SII	X	X
1.1.4.	Inversiones Quimetal S.A. con SII	X	
1.1.5.	Pirotecnia Igual Chile S.A. con Servicios de Impuestos Internos	X	
1.4.1.	Plásticos Técnicos S.A. con SII	X	
1.1.6.	Valdivia Montecinos Carlos con SII	X	X
1.4.2.	Feria Ganaderos de Osorno S.A. con SII	X	
1.4.3.	González Ponce Graciela con SII	X	
1.3.1.	Acenor Aceros del Norte S.A. con SII Dirección Regional Santiago Poniente	X	
1.3.2.	Consorcio CVV Ingetal S.A.	X	X
1.3.3.	Cencosud Retail con SII DRMS Oriente	X	
1.4.4.	SERMOB S.A. con SII DRMS Santiago Oriente	X	X
1.4.5.	Muñoz Flores, José Enrique con SII DRMS Oriente	X	X
1.4.6	LOS PARQUES S.A. con SII Dirección Grandes Contribuyentes	X	

¹⁵⁰ Rol 23-2017, Tributario y Aduanero antiguo, Iltma. Corte de Apelación de Concepción, “Betlan Dos S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, considerando cuarto. Recurso de casación en la forma a páginas 42 y 46-47.

Número	Caratulado	Numeral 5° Art. 768 CPC	Numeral 9° Art. 768 CPC
1.4.7.	BETLAN DOS con SII	X	

Tabla 5. Resumen de resoluciones judiciales recaídas en los casos analizados según criterio cronológico

	Caratulado	Procedimiento tributario	Primera instancia	Segunda instancia	Tribunal Constitucional	Excma. Corte Suprema
1.1.1.	ORPI S.A. con SII	Antiguo	Rechazado	Confirmado	Rechazo por empate	Rechazado
1.1.2.	Inversiones Agrofruta S.A. con SII	Antiguo	Rechazado	Confirmado	Inadmisible	No aplica
1.1.3.	Inversiones Santa Ana Limitada con SII	Antiguo	Rechazado	Confirmado	Inadmisible	No aplica
1.2.1.	Hoteles de Chile S.A. con SII	Antiguo	Rechazado	Confirmado	Acogido	Rechazado
1.1.4.	Inversiones Quimetal S.A. con SII	Antiguo	Rechazado	Confirmado	Inadmisible	No aplica
1.1.5.	Pirotecnia Igual Chile S.A. con Servicios de Impuestos Internos	Antiguo	Rechazado	Confirmado	Rechazo	Rechazado
1.4.1.	Plásticos Técnicos S.A. con SII	Nuevo (3° TTA)	Rechazado	Confirmado	Acogido	Rechazado
1.1.6.	Valdivia Montecinos Carlos con SII	Antiguo	Rechazado	Confirmado	Rechazado por falta de quórum	Rechazado
1.4.2.	Feria Ganaderos de Osorno S.A. con SII	Nuevo (TTA Puerto Montt)	Ha lugar en parte	Confirmado	Acogido	Rechazado
1.4.3.	González Ponce Graciela con SII	Nuevo (1° TTA)	Ha lugar en parte	Confirmado	Acogido	Rechazado
1.3.1.	Acenor Aceros del Norte S.A. con SII Dirección Regional Santiago Poniente	Nuevo (1° TTA)	Rechazado	Confirmado	Rechazado por falta de quórum	Rechazado
1.3.2.	Consorcio CVV Ingetal S.A.	Nuevo (4° TTA)	Rechazado	Confirmado	Rechazado por falta de quórum	Rechazado
1.3.3.	Cencosud Retail con SII DRMS Oriente	Nuevo (4° TTA)	Rechazado	Confirmado	Rechazado por falta de quórum	Rechazado
1.4.4.	SERMOB S.A. con SII DRMS Santiago Oriente	Nuevo (4° TTA)	Rechazado	Confirmado	Acogido	Pendiente
1.4.5.	Muñoz Flores, José Enrique con	Nuevo (4° TTA)	Rechazado	Confirmado	Acogido	Pendiente

	Caratulado	Procedimiento tributario	Primera instancia	Segunda instancia	Tribunal Constitucional	Excma. Corte Suprema
	SII DRMS Oriente					
1.4.6	LOS PARQUES S.A. con SII Dirección Grandes Contribuyentes	Nuevo	Rechazado	Confirmado	Acogido	Pendiente
1.4.7.	BETLAN DOS con SII	Nuevo	Rechazado	Confirmado	Acogido	Pendiente

2. Análisis crítico de los argumentos del sentenciador en sede Constitucional

En este apartado revisaremos los argumentos contenidos en los fallos de la magistratura constitucional que han estado por acoger o rechazar la inaplicabilidad por inconstitucionalidad del inciso segundo del artículo 768 del CPC en materia tributaria.

2.1. Garantías constitucionales en análisis

a) Artículo 19 N° 2 de la Constitución Política de la República

El principio de igualdad ante la ley se encuentra expresamente consagrado en nuestra Constitución, la que asegura a todas las personas: *“La igualdad ante la Ley. En Chile no hay persona ni grupo privilegiados. En Chile no hay esclavos y el que pise su territorio queda libre. Hombres y mujeres son iguales ante la ley. Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias”*.

Para García y Vásquez se debe verificar un efectivo equilibrio en el proceso. Ello, por cuanto *“cada una de esas actuaciones procesales estará regida por reglas propias, que no pueden ser idénticas, pues las actuaciones reguladas no lo son. Por consiguiente, la existencia de un trato diferente para una cierta categoría de demandados no es suficiente para concluir que ello es contrario a la Constitución, pues ésta no prohíbe establecer diferencias, sino que hacerlo arbitrariamente; esto es, careciendo de fundamento razonable que pueda justificarlas. Adicionalmente, la diferencia se ha establecido en razón de criterios objetivos y no de características subjetivas adscritas, como podría ser la edad, el sexo, raza, origen social o nacional, entre otros”¹⁵¹.*

¹⁵¹ García Pino, Gonzalo y Contreras Vásquez, Pablo, op. cit.

En sus fallos, el Excmo. Tribunal Constitucional ha señalado que la igualdad ante la ley consiste “en que las normas jurídicas deben ser iguales para todas las personas que se encuentren en las mismas circunstancias y, consecuentemente, diversas para aquellas que se encuentre en situaciones diferentes”¹⁵². En este sentido, para el Excmo. Tribunal Constitucional, dicho concepto supone una razonable y proporcionada distinción entre quienes se encuentran en situaciones diferentes.

En la causa “Sermob S.A. con SII” el Excmo. Tribunal Constitucional da cuenta de jurisprudencia anterior que ha declarado que el inciso segundo del artículo 768 del CPC infringe la garantía de igualdad ante la ley procesal, por cuanto “(...) discriminatoriamente niega a unos justiciables, por sólo quedar afectados a procedimientos previstos en leyes especiales, el mismo recurso de interés general del cual disponen todos quienes están sujetos a los que contempla el Código de Procedimiento Civil. Se dijo, asimismo, que no se advierte claramente una finalidad intrínsecamente legítima en el precepto cuestionado, al impedir que los fallos recaídos en los juicios regidos por leyes especiales puedan ser objeto de casación por las causales anotadas: ‘Ningún fundamento racional aparece en la citada restricción y no se divisa la razón para privar al litigante de un juicio determinado del mismo derecho que le asiste a cualquier otro en la generalidad de los asuntos’ (Rol N° 1373, considerando 19°), como tampoco aparece esa justificación en el caso de autos.

Tanto como se consideró que dicha norma quebranta el derecho a un juicio justo y racional, al privar al afectado -por una sentencia que reclama viciada- del instrumento naturalmente llamado a corregir el vicio, amén de no contemplar otra vía de impugnación

¹⁵² Al respecto, Correa Sutil ha señalado: Ella exige cinco requisitos para examinar la razonabilidad de la diferencia hecha por el legislador: 1) el trato diverso se justifica en la medida en que las situaciones fácticas se diferencien por cuestiones objetivas y relevantes; 2) la diferencia no debe fundarse en un propósito de hostilidad hacia un grupo vulnerable o importar un favor o privilegio personal indebido; 3) la finalidad que se persigue al hacer la diferencia debe ser lícita; 4) la distinción y trato diverso establecido por la ley debe ser razonablemente adecuada y necesaria para alcanzar el fin lícito en que se funda la distinción, y 5) la diferencia debe pasar un examen de proporcionalidad en sentido estricto, considerando la finalidad de la ley, el caso concreto y los costos que se imponen a aquel que recibe el trato diverso, los que deben resultar tolerables a la luz de ese examen de proporcionalidad. En Correa Sutil, Jorge, Jurisprudencia del TC en materia de igualdad ante la ley. ¿Saliendo de la pura tautología? En *Anuario de Derecho Público*, Santiago, Universidad Diego Portales, 2011, p.106.

*suficientemente idónea que asegure un debido proceso y la concesión de tutela judicial efectiva (Rol N° 1373, considerandos 13° y 17°)*¹⁵³.

Prosigue la sentencia señalando que, si bien existe un amplio margen del legislador en materias procedimentales, aquello no implica una inmunidad frente a la Carta Fundamental, por cuanto el precepto requerido “*no se condice con el imperativo que le asiste al legislador, por mandato de la Constitución de allanar el acceso a un recurso útil, o sea, idóneo y eficaz, en las circunstancias anotadas, motivo por el cual se acogerá el presente requerimiento. Teniendo además en cuenta el criterio sostenido en diversas ocasiones por este Tribunal, en orden a que los preceptos de excepción contenidos en una ley, en cuanto sustraen de cierta normativa general a personas o situaciones determinadas, produciéndoles menoscabo y sin fundamento o justificación, importa incurrir en diferencias arbitrarias y son, por ende, contrarias a la Constitución (artículo 19, N° 2°, inciso segundo), como en este caso ocurre (STC Rol 2529, c. decimosegundo)*”¹⁵⁴.

De tal manera, la aplicación del concepto de igualdad ante la ley, se encuentra muy relacionado con el principio de no discriminación. Empero, no es suficiente que la justificación de las diferencias establecidas por el legislador sea razonable sino que además se debe dar cumplimiento a un estándar de objetividad y proporcionalidad, sea en el precepto mismo o en las posibles consecuencias jurídicas derivadas de su afectación.

b) Artículo 19 N° 3 inciso sexto de la Constitución

El inciso sexto del artículo 19 N° 3 de la Carta Fundamental garantiza la existencia de un proceso previo y legalmente tramitado que se debe desarrollar a través de un procedimiento racional y justo. En las actas de la Comisión Constituyente se dejó constancia de ciertos elementos que a modo ejemplar deben ser considerados como parte del debido proceso. Así, sólo se entregaron directrices generales siendo deber del legislador cumplir dichos parámetros a la hora de establecer las bases de las garantías de justicia y racionalidad en los diversos procedimientos.

¹⁵³ Rol N° 4398-18, Tribunal Constitucional, “Sermob S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, 13 de noviembre de 2018.

¹⁵⁴ Ídem.

El profesor Navarro, a partir del estudio de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, ha establecido las siguientes características de un justo y racional procedimiento: (a) mandato al legislador; (b) aplicación a actuaciones administrativas; (c) derecho a impugnar actuaciones administrativas; (d) las investigaciones del Ministerio Público también deben someterse a exigencias del debido proceso; (e) las garantías dependen de la naturaleza del asunto; (f) bilateralidad de la audiencia; (g) derecho a aportar pruebas; (h) derecho a ser juzgado por un tercero imparcial; (i) motivación de la sentencia; (j) derecho a un recurso¹⁵⁵.

En ese sentido, las garantías en comento dependen tanto de la naturaleza del asunto como del procedimiento establecido. Aquello, ha sido entendido desde los primeros fallos de la magistratura constitucional: *“se estimó conveniente otorgar un mandato amplio al legislador para establecer siempre las garantías de un proceso racional y justo, en lugar de señalar con precisión el propio texto constitucional los presupuestos mínimos, sin perjuicio de dejar constancia que algunos de dichos elementos decían relación con el oportuno conocimiento de la acción”*¹⁵⁶.

En consecuencia, el establecimiento de las garantías de un justo y racional procedimiento debe entenderse *“no sólo en el sentido de toda ocasión u oportunidad, sino, de amplitud o extensión en que la ley regule algún procedimiento judicial o administrativo; y, asimismo, que dichas garantías se orienten a hacer efectiva la cautela de los derechos y la racionalidad del procedimiento, entre cuyos elementos, resulta primordial, la motivación y fundamentación de las sentencias, evitando de esta forma toda arbitrariedad judicial”*¹⁵⁷.

¹⁵⁵ Navarro Beltrán, Enrique, El Debido Proceso en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en *Litigación pública*, 2011, Santiago, Abelardo Perrot, Thomson Reuters, Universidad de los Andes, p. 11 citado en García Pino, Gonzalo y Contreras Vásquez, Pablo, *op. cit.*

¹⁵⁶ STC, Rol 481-06. Ejemplo de lo anterior, corresponde a lo estipulado en el considerando noveno del voto de mayoría de la causa de “Betlan Dos S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, en el cual se estipula: *“Según consta de la historia fidedigna de la consagración de este precepto y tal como lo ha hecho presente una reiterada jurisprudencia de este Tribunal, el constituyente consagró en el texto de la Constitución unas garantías mínimas -no taxativas- para el debido proceso, estimando conveniente otorgar un mandato amplio al legislador para su desarrollo y establecimiento”*.

¹⁵⁷ Rol N° 219-1995, Tribunal Constitucional, Requerimiento de constitucionalidad en contra de la tramitación del proyecto de reajuste extraordinario de un 10 % a las pensiones que indica y un aumento adicional a la Educación, deducido por más de la cuarta parte de los senadores en ejercicio, 31 de julio de 1995.

El inciso segundo del artículo quinto de la Constitución dispone que: *“El ejercicio de la soberanía reconoce como limitación el respeto a los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana. Es deber de los órganos del Estado respetar y promover tales derechos, garantizados por esta Constitución, así como por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes”*.

Complementa lo anterior el artículo octavo de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, vigente y ratificada por nuestro país, que estipula que: *“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal y cualquier otro carácter”*.

Respecto a si dicha Convención puede ser extendida a otras materias que no sean las penales, tempranamente el Excmo. Tribunal Constitucional previno en la causa “ORPI S.A. con SII”: *“(…) la Constitución requiere para el ejercicio de la jurisdicción un proceso previo legalmente tramitado, sin distinguir entre la civil y la penal, y, enseguida, porque la universalidad del principio sobre el debido proceso alcanza todas las formas procedimentales existentes o que se crean, sin circunscribirse a priori a la existencia o no de determinado recurso”*¹⁵⁸.

En materia tributaria, la garantía del debido proceso se extiende tanto la etapa administrativa, esto es, el proceso de fiscalización ante la autoridad fiscal¹⁵⁹ y la etapa

¹⁵⁸ Rol N° 2034-2011, Tribunal Constitucional, “ORPI S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, 05 de agosto de 2012, considerando décimo cuarto de la disidencia.

¹⁵⁹ Rol N° 766-2008, Tribunal Constitucional, Solicitud de la Corte de Apelaciones de Talca, para que se emita un pronunciamiento acerca de la eventual inaplicabilidad de los artículos 6, letra B N° 3 y 6; 107 y 161 del Código Tributario, en causa “Guido González Muñoz con Servicio de Impuestos Internos”, considerando duodécimo: *“Aunque se trate de potestades que no suponen ejercicio de jurisdicción, ciertamente deben sujetarse a los parámetros propios de un debido proceso”*. En Navarro Beltrán, Enrique (2001), *op. cit.*

A mayor abundamiento, no se puede limitar a sentencias dictadas por tribunales de justicia, sino que debe ser aplicada a cualquier tipo de proceso, todo órgano que tenga la facultad para dictar una resolución o fallo, llámese como se llame que afecte la situación de una persona CENC, Sesión 103, 16 de enero de 1975, página 5 y siguientes.

En la etapa de fiscalización, a modo ejemplar, se debe cumplir con la bilateralidad de la audiencia, a través de la notificación de los actos administrativos; otorgar un plazo razonable para la aportación de antecedentes; la

jurisdiccional. Esto sin perjuicio de la confusión que se producía en el antiguo procedimiento tributario en que ambas etapas se producían ante el SII, con fuertes críticas a la ausencia de cumplimiento de las garantías constitucionales en comentario¹⁶⁰.

c) Artículo 19 N° 20 de la Constitución Política de la República

El artículo 19 N° 20 de la Constitución garantiza *“la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley y la igual repartición de las demás cargas públicas”*. De aquella norma, en relación con los artículos 63, numerales segundo y decimocuarto de la Carta Fundamental, se desprende el principio de que los impuestos son de derecho estricto, debiendo estar únicamente establecidos por ley. Complementa lo anterior lo preceptuado en el artículo 65 del mismo cuerpo legal, al establecer que la iniciativa corresponde exclusivamente al Presidente de la República, debiendo iniciar su discusión legislativa mediante la Cámara de Diputados¹⁶¹.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha entendido que el principio de reserva legal de los tributos consiste en que *“el principio de legalidad tributario exige que una ley sea la que determine las cargas fiscales que se deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de las obligaciones fiscales, de manera que*

fundamentación del acto administrativo; la posibilidad de impugnación de los mismos de acuerdo a la Ley 19.880, entre otros.

¹⁶⁰ Sobre la delegación de las facultades jurisdiccionales de los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos ver: Greiber, Pablo; Ocampo, Luis y Seguel, Luis, Justicia Tributaria y Delegación de Facultades Jurisdiccionales: Análisis de la Jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional. En *Sentencias Destacadas. Anuario de Doctrina y Jurisprudencia*, Santiago, Libertad y Desarrollo, 2007.

De esta manera, en dichos procesos, no existía un tercero imparcial que garantice una adecuada valoración de los antecedentes tenidos en cuenta, no permitiéndose la averiguación de la verdad respecto a los hechos realizados por las partes y su interpretación correcta conforme a derecho deben anteponerse como el propósito central de una justicia tributaria, cuestión que es posible sólo en la medida en que el juzgador, en su calidad de tercero imparcial, garantice también, entre otros aspectos, la valoración racional de los antecedentes de cada caso, velando por la correcta aplicación del derecho, cuestión que también le compete a las partes, no obstante sus intereses en el sentido inmediato puedan parecer opuestos.

¹⁶¹ En virtud de lo anterior, los elementos esenciales deben quedar determinados por una norma legal, y ésta no podría delegarle la facultad de determinar cualquiera de aquellos elementos a una autoridad administrativa. Si el tributo no se encuentra determinado en la ley, debería ser por lo menos determinable según criterios objetivos fijados por la ley.

*no quede margen para la arbitrariedad*¹⁶², precisando que es “*la ley es la norma jurídica llamada a determinar los elementos esenciales que configuran la obligación tributaria, cuales son el hecho gravado, la base imponible, el sujeto obligado y la tasa o cuantía del tributo a aplicar*”¹⁶³.

d) Otras garantías aplicables

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha citado los artículos sexto, séptimo y octavo de la Constitución, en tanto una limitación de actuación a los órganos de la administración del Estado establecida por el constituyente¹⁶⁴.

En consecuencia, dichos órganos se deben apegar estrictamente en su actuar al principio de juridicidad, el cual “*emerge, principalmente, como una limitación a la actuación del Estado y sus órganos, de forma que se disminuya el riesgo de la extralimitación en sus funciones, siendo una garantía para los particulares*”¹⁶⁵.

2.2. Análisis de los argumentos contenidos en los votos por acoger la acción de inaplicabilidad

a) Debido proceso

A efecto de garantizar a todas las personas la igual protección en el ejercicio de sus derechos las sentencias deben fundarse en un proceso previo legalmente tramitado. Los Ministros por acoger los requerimientos enfatizan que las garantías deben estar orientadas a una efectiva cautela de los derechos de los administrados y a la racionalidad del proceso

¹⁶² Rol N° 280-98, Tribunal Constitucional, Requerimiento de un grupo de Diputados acerca del proyecto de ley que rebaja la tasa de los aranceles a las importaciones e introduce modificaciones a otras normas tributarias y económicas, 20 de octubre de 1998.

¹⁶³ Rol N° 718-08, Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por la Sociedad de Deportes Palestina S.A., respecto de los artículos 1°, 3°, 4°, 5°, 7°, 10, 12 y 16 de la Ley N° 17.235 y del artículo 2° de la Ley N° 20.033, en el reclamo de avalúo rol N° 10.215-06, seguido ante el Tribunal Tributario Santiago Oriente, considerando décimo octavo.

¹⁶⁴ Para más detalles véase infra 3.3. letra b

¹⁶⁵ En Navarro Beltrán., Enrique y Carmona Santander, Carlos. Recopilación de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional (1981-2015), Cuadernos del Tribunal Constitucional N° 59. Chile, 2015. P. 46, citado en Pérez Marchant, Javier, El principio de legalidad tributaria en la nueva etapa de conciliación del procedimiento general de reclamación, Anuario de Derecho Tributario, N° 10, Santiago, Universidad Diego Portales. Al respecto, de especial importancia en esta materia, los artículos 6° y 7° de la Carta Fundamental.

mediante el cumplimiento de la ritualidad del proceso y una adecuada fundamentación de las sentencias.

La jurisprudencia del Tribunal señala que *“las dos exigencias anotadas son connaturales al ejercicio de la jurisdicción e ineludibles, por ende, para el juzgador; a la vez que constituyen derechos para el justiciable, de tal manera que concretan la tutela judicial efectiva, por lo que su ausencia o limitación indebida vulnera la preceptiva constitucional”*¹⁶⁶.

Por ello, no es legítimo establecer diferencias arbitrarias en los recursos procesales. Así, es labor del tribunal calificar la circunstancia seleccionada como relevante para la distinción del regular ejercicio del derecho: *“Ella debe ser legítima y razonable, es decir, proveer una relación instrumental o de funcionalidad entre el fin perseguido por la norma y el criterio escogido para justificar el trato diferente”*¹⁶⁷.

Lo anterior se relaciona con el objetivo con que el legislador establece los recursos en general, cumpliendo los recursos de casación y nulidad importantes funciones para garantizar el debido proceso como derecho fundamental. Así, la magistratura constitucional ha considerado que la ausencia de un recurso anulatorio efectivo en los juicios especiales produce una discriminación arbitraria e injustificado menoscabo de los justiciables.

A juicio de los argumentos por acoger los requerimientos, no es suficiente que existan otros recursos, v.gr. apelación ni lo dispuesto en el artículo 140 del CT¹⁶⁸, sino que debe ser un

¹⁶⁶ El considerando transcrito, a modo ejemplar, lo encontramos en la justificación de las causas roles N° 4398-18, “Sermob con Servicio de Impuestos Internos”, considerando sexto así como en la prevención de la Ministra Silva Gallinato, quien a su vez hace referencia a las causas N° 2798-15 “Alcalde Saavedra, Pablo con Superintendencia de Valores y Seguros”, considerando trigésimo segundo y al considerando duodécimo de la causa N° 1873-10 “Inversiones Rotondo Limitada con Municipalidad de Las Condes”. Así también, observamos que dicha argumentación aparece en el considerando sexto por rechazar y décimo por acoger el requerimiento en la causa “Cencosud Retail S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

¹⁶⁷ Rol N° 1873-10, Tribunal Constitucional, “Inversiones Rotondo Limitada con Municipalidad de Las Condes”, 25 de agosto de 2011, considerando décimo tercero.

¹⁶⁸ En este punto, en la causa rol n° 4989-18, Tribunal Constitucional, “Muñoz Flores con Servicio de Impuestos Internos”, 28 de noviembre de 2018, considerando undécimo: “[e]n nuestro medio la apelación tiene alcances limitados, puesto que -en principio- no admite la introducción de nuevas cuestiones controvertidas, y además porque la segunda instancia en nuestro medio es básicamente una revisión, que permite a las partes una restringida producción de pruebas. Aunque la apelación en nuestro ordenamiento sea limitada, existe un deber del tribunal de segunda instancia de pronunciarse y fallar las cuestiones deducidas por el apelante como agravio del recurso, cuestión que no siempre se realiza, dejándose de fundamentar muchos aspectos que expresamente se

recurso anulatorio efectivo el que permita dar cumplimiento al estándar exigido por la Constitución, esto es, que no queden indemnes las infracciones al debido proceso.

Se refuerza esto en la cada vez mayor relevancia de los procedimientos especiales¹⁶⁹, siendo una de las razones de su establecimiento el suprimir o agilizar trámites engorrosos de un juicio ordinario de lato conocimiento. Empero, lo anterior no es óbice para la plena procedencia del recurso de casación o de nulidad, por cuanto ellos son compatibles con el carácter específico de los procedimientos especiales, como expresamente lo ha establecido el legislador en los procedimientos de familia y en materia ambiental¹⁷⁰.

En fallo dividido, los considerandos por acoger el requerimiento de la causa “ORPI S.A. con SII” establecen que la transgresión al debido proceso se verifica tanto con la falta de motivación de las sentencias, y también cuando se impide una adecuada impugnación ya que ambas conducen a un mismo resultado. En ese sentido, ha señalado que: *“Es posible que constitucionalmente no sea exigible determinada forma de impugnación de las sentencias; la Constitución Política no prejuzga al respecto pues la configuración de los recursos procesales*

incluyeron como puntos materia de la revisión (...)” (Alejandro Romero Seguel: “Recurso de Casación Forma y Fondo. Materia Civil”, Revista Chilena de Derecho Vol. 27 N° 3, 2000, p. 578)”.

¹⁶⁹ En Rol N° 4989-18, Tribunal Constitucional, “Muñoz Flores con Servicio de Impuestos Internos”, 28 de noviembre de 2018, considerando noveno: *“Más aún, considerando que suelen contemplarse procedimientos en leyes especiales porque se trata de asuntos complejos o corresponde a actividades económicas reguladas especialmente, de manera que [e]l fundamento del recurso de casación en estos juicios regidos por leyes especiales es que en forma creciente se han ido estableciendo procedimientos en leyes especiales, por ejemplo, reclamos contra resoluciones del Banco Central, la Superintendencia de Valores y Seguros, resoluciones de alcaldes o concejos municipales, etc.”* (Juan Agustín Figueroa Yávar y Erika Alicia Morgado San Martín: Recursos Procesales Cíviles y Cosa Juzgada, Legal Publishing y Thomson Reuters, 2014, 121), donde la exigencia de motivación y la regularidad de la prueba adquieren singular relevancia”.

¹⁷⁰ Rol 2529-13, Tribunal Constitucional, “Hoteles de Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos, 2 de enero de 2015, considerando octavo: *“Por caso, y comoquiera que el establecimiento de juicios especiales es compatible -aun inmanente- con la plena procedencia del recurso de casación, la Ley N° 19.968 tuvo cuidado de acogerlo en los procesos que se ventilan ante los Tribunales de Familia, por algunas de las causales que prevé el artículo 768 del Código de Procedimiento Civil, incluso cuando la sentencia definitiva ha eludido diligencias esenciales o aparece desprovista de causas jurídicas o de hecho (artículos 66 y 67, N° 6, letra b). La Ley N° 20.600, igualmente, dispone que los fallos de los Tribunales Ambientales deben satisfacer los requisitos del artículo 170 del Código de Procedimiento Civil y que son susceptibles del recurso de casación en la forma para ante la Corte Suprema, especialmente cuando no enuncian los fundamentos con arreglo a los cuales se pronuncian (artículos 25 y 26, inciso cuarto)”*. En el mismo tenor el considerando vigésimo quinto por acoger el recurso de causa rol 3175-16, Tribunal Constitucional, “Cencosud Retail S.A. con Servicio de Impuestos Internos, 22 de junio de 2017.

*competete al legislador, pero es deber del legislador establecer un sistema de recursos que garantice los elementos propios de un racional y justo procedimiento (...)*¹⁷¹.

Finalmente, los Ministros a favor de acoger los requerimientos rechazan las alegaciones del Consejo de Defensa del Estado¹⁷² y del SII, en orden a que los requirentes de inaplicabilidad pretenden a través de la resolución del Excmo. Tribunal Constitucional crear un recurso no establecido por el legislador. Así, argumentan que -en lógica- al eliminarse una excepción sólo retoma vigencia la regla general.

b) Diferencia arbitraria y la ley 3.398

Los fallos que acogen los requerimientos de inaplicabilidad estiman que resulta incoherente restringir el régimen de recursos del inciso segundo del artículo 766 del CPC por aplicación del inciso segundo del artículo 768 del CPC.

Los argumentos de los Ministros que estuvieron por acoger los requerimientos se sustentaron en el carácter de arbitraria de la distinción establecida por el inciso segundo del artículo 768 del Código de Enjuiciamiento, como lo establecen los siguientes considerandos:

“DECIMOSEXTO: Que, en los términos expuestos, no se advierte claramente una finalidad intrínsecamente legítima en el precepto que, en los juicios regidos por leyes especiales, impide casar en la forma una sentencia que carece de consideraciones de hecho o de derecho. Ningún fundamento racional aparece en la citada restricción y no se divisa la razón para privar al litigante de un juicio determinado del mismo derecho que le asiste a cualquier otro en la generalidad de los asuntos;

DECIMOSEPTIMO: Que, por ende, el precepto impugnado establece una diferencia arbitraria, transgrediendo las garantías de igualdad ante la ley y la igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos;

DECIMOCTAVO: Que, en la situación sublite, los criterios reseñados adquieren particular relevancia si se atiende a que el requerimiento reprocha, en particular, la falta de consideraciones de la sentencia definitiva de segunda instancia respecto de una prueba

¹⁷¹ Rol N° 2034-11, Tribunal Constitucional, “ORPI S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, 5 de julio de 2012, considerando décimo cuarto.

¹⁷² En el antiguo procedimiento de reclamación tributaria, anterior de la Ley 20.322.

documental cuyo análisis se omite y, en otro aspecto, se niega en cuanto a su existencia o producción”¹⁷³.

También los Ministros por acoger el requerimiento han dado relevancia a la modificación contenida en la Ley N° 3.398 de 1918 que incorporó el inciso segundo del artículo 768 del CPC, señalando que: *“Que, examinada la historia fidedigna de aquella reforma, desde la moción presentada por los senadores Luis Claro Solar y Alfredo Barros Errázuriz, se constata que tuvo por finalidad resolver una situación de suyo momentánea, pues buscaba “(...) normalizar el funcionamiento de la Corte de Casación, que se encuentra retardada en su despacho en términos que constituye una honda perturbación para el ejercicio de todos los derechos i para la administración de justicia en general (...)” (Informe de la Comisión de Legislación y Justicia del Senado, 24 de julio de 1916)”*¹⁷⁴.

Y prosiguen: *“Que, en todo caso, la excepción que impide casar una sentencia inmotivada o que ha incumplido las reglas de un debido proceso legal, es obvio que estaba ideada para operar en casos asimismo excepcionales. Esto, porque a la sazón la regla general y situación habitual era que los juicios se ventilaran conforme al procedimiento ordinario, con una tramitación común ordenada por las leyes, siendo extraordinario el procedimiento que se rige por las disposiciones especiales que en determinados casos ella establece, según la concepción del artículo 2° del mismo Código de Procedimiento Civil”*¹⁷⁵.

c) Motivación de las sentencias y trámites esenciales

El Excmo. Tribunal Constitucional ha argumentado la relación entre trámites esenciales y el deber de la fundamentación de las sentencias, señalando que *“no resulta posible sostener constitucionalmente que las sentencias recaídas en juicios regulados por leyes especiales no deban ser motivadas y tampoco puede considerarse admisible aceptar que, en ellos, se omitan, en definitiva, diligencias probatorias dispuestas por el tribunal, por lo que es imperativo, para que el acatamiento de esas exigencias se verifique realmente en la*

¹⁷³ Rol N° 2034-11, Tribunal Constitucional, “ORPI S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, 5 de agosto de 2012, considerandos décimo sexto, décimo séptimo y décimo octavo.

¹⁷⁴ Rol N° 4989-18, Tribunal Constitucional, “Muñoz Flores con Servicio de Impuestos Internos”, 28 de noviembre de 2018, considerando noveno.

¹⁷⁵ Rol N° 3175-16, Tribunal Constitucional, “Cencosud S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, 22 de junio de 2017, considerando vigésimo cuarto.

práctica, que existan medios eficaces para que el agraviado pueda impetrar su incumplimiento, permitiendo al Tribunal Superior competente que examine y se pronuncie respecto de ese reproche”¹⁷⁶.

Ya en el primer caso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad del inciso segundo del artículo 768 del CPC, “ORPI S.A. con SII”, los Ministros por acoger el requerimiento argumentan basados en los artículos 19 N° 2 y N° 3 de la Carta Fundamental, que si bien la Constitución no consigna expresa o específicamente este principio, aquel “(...) *puede ser inferido del tenor y de la aplicación conjunta y sistemática de diversos preceptos constitucionales*”¹⁷⁷. A lo que agregan en la causa “Muñoz Flores con SII”: “*al mismo tiempo que constituye también una condición para el respeto del derecho a un procedimiento racional y justo, así como para el ejercicio del derecho a defensa, que, en todo procedimiento, se vayan cumpliendo aquellos trámites que el mismo legislador ha considerado esenciales para la cabal prosecución de la gestión pendiente, como es que efectivamente se realicen las diligencias probatorias decretadas por el tribunal*”¹⁷⁸.

Respecto de la omisión de trámites esenciales, en la causa “Hoteles de Chile S.A. con SII” se alegó que el Juez Tributario de la Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente falló omitiendo la recepción de la causa a prueba de todos los hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos del caso al dejar fuera una de las partidas impugnadas de la Liquidación.

El Excmo. Tribunal Constitucional estableció que no le corresponde determinar si en un proceso determinado hubo o pudo haber controversia sobre un hecho sustancial, pertinente y controvertido; así como tampoco si debió el tribunal recibir la causa a prueba o si una causal específica debe ser de conocimiento por la Excma. Corte Suprema. Sin perjuicio de lo anterior, en el caso de una hipotética omisión de trámites esenciales, es objetable que el contribuyente no tenga acceso a un recurso anulatorio efectivo que le proteja de la indefensión y garantice el interés público comprometido de una igual defensa de los derechos e intereses de cada una de las partes del proceso.

¹⁷⁶ Rol N° 4989-18, Tribunal Constitucional, “Muñoz Flores con Servicio de Impuestos Internos”, 28 de noviembre de 2018, considerando décimo.

¹⁷⁷ Rol N° 2034-11, Tribunal Constitucional, “ORPI S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, 5 de agosto de 2012, considerando quinto.

¹⁷⁸ Rol N° 4989-18, Tribunal Constitucional, “Muñoz Flores con Servicio de Impuestos Internos”, 28 de noviembre de 2018, considerando tercero *in fine*.

Al respecto, los considerandos décimo primero y décimo segundo del fallo, en relación a la justicia tributaria y al artículo 140 del CT, disponen: *“Dicha norma escatima la casación contra el fallo de primer grado, en la confianza de que el órgano de apelación habrá de enmendar los defectos aludidos. Es lo cierto, sin embargo, que ella no hace referencia a la casación contra la sentencia de segunda instancia, para el evento de que ese tribunal no actúe como está previsto y reproduzca en su sentencia los mismos vicios de que adolece el fallo de primer grado. Vale decir, una sentencia estimatoria puede tener influencia decisiva;*

*DECIMOSEGUNDO: Que, así las cosas, la excepción del inciso segundo del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil no condice con el imperativo que le asiste al legislador, por mandato de la Constitución (artículo 19, N° 3°), de allanar el acceso a un recurso útil en las circunstancias anotadas, motivo por el cual el presente requerimiento se acogerá”*¹⁷⁹.

Respecto de ambas circunstancias, es un punto pacífico que la exigencia de la motivación de las sentencias y el desarrollo de los trámites esenciales son garantías esenciales para el justiciable, difiriendo meramente en la necesidad de proteger en mayor o menor grado tales garantías, siendo los votos a favor de acoger el requerimiento aquellos que consideran necesario un máximo grado de protección.

2.3. Análisis de los argumentos contenidos en los votos por rechazar la acción de inaplicabilidad

Los razonamientos de los Ministros que votan por el rechazo de los requerimientos de inaplicabilidad del inciso segundo del artículo 768 del CPC se centran en desvirtuar los argumentos de los requirentes en torno a las vulneraciones alegadas, con el fin de determinar que, estas vulneraciones no se producen, o que si se llegan a producir no constituyen vulneraciones arbitrarias o ilegales que infrinjan la Constitución Política de la República.

Con el fin de facilitar este análisis se agruparán los preceptos que se indican vulnerados en relación a las garantías que se cautelan.

¹⁷⁹ Rol N° 2529-13, Tribunal Constitucional, “Hoteles de Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, 22 de octubre de 2013, considerandos décimo primero final y décimo segundo.

a) Artículo 19 N°2 y el Artículo 19 N°3 inciso 1° de la Constitución Política de la República

Los requirentes alegan ampliamente que dos de las garantías conculcadas son la *igualdad ante la ley y la igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos*. De tal manera, no se encontrarían en la misma posición jurídica que el litigante del procedimiento ordinario, el que ante infracciones a los numerales quinto y noveno del artículo 768 del CPC puede interponer recursos de casación en la forma, sin que se le aplique la restricción normativa contenida en el inciso segundo del artículo antes señalado. Es esta la desigualdad o falta de equivalencia reclamada.

Al respecto, los Ministros que votan por desechar la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad han indicado invariablemente que no se vulnera la garantía de la igualdad ante la ley toda vez que ambas partes, se encuentran enfrentados a las mismas restricciones¹⁸⁰. Esto carece de sentido, puesto que ninguno de los requirentes ha reclamado nunca que el SII tenga acceso a un recurso adicional a los que la ley franquea al contribuyente, sino que su discriminación se verifica en la comparación con el justiciable del procedimiento ordinario.

Sin perjuicio de lo anterior, también se ha observado una evolución del argumento de los Ministros que rechazan el requerimiento en torno a aceptar la diferencia entre el régimen

¹⁸⁰ Considerandos de la disidencia en causa roles 4376-18 (“Los Parques S.A. con Servicio de Impuestos Internos”), 4989-18 (“Muñoz Flores con Servicio de Impuestos Internos”), 2971-16 (“González Ponce Graciela con Servicio de Impuestos Internos”). Así también, en los votos de empate en que se rechaza el requerimiento en las causas 3175-16 (“Cencosud Retail S.A. con Servicio de Impuestos Internos”) y 3220-16 (“Consortio CVV Ingetal S.A. con Servicio de Impuestos Internos”).

A modo ejemplar en Los Parques S.A. con Servicio de Impuestos Internos:

“24°. *Que, por lo demás, la igualdad ante la ley no sólo se traduce en la interdicción de la arbitrariedad (artículo 19 N° 2°, inciso segundo, de la Constitución) sino que asegura también la generalidad y abstracción características de este tipo de normas (artículo 19 N° 2°, inciso primero, de la Constitución). Así, la importancia de la generalidad de una norma en materia procesal radica en el hecho de que se aplica a ambas partes del juicio, quienes se encuentran en la misma situación para interponer las impugnaciones, asegurándose de ese modo un principio primordial del procedimiento civil: la bilateralidad de la audiencia*”. (STC Rol N° 2034, considerando 14° del voto disidente).

De esta forma, no puede concluirse que existe infracción a la igualdad ante la ley si tanto el contribuyente como el Servicio de Impuestos Internos se encuentran privados de recurrir de casación en la forma por falta de motivación de la sentencia”.

de recursos del justiciable ordinario y el del reclamante tributario y analizar si esta diferencia carece de causa, o si por el contrario es fundada y por tanto no arbitraria¹⁸¹.

En este contexto, es nuestra opinión que la argumentación en torno a la “igualdad de armas” entre las partes es vacua, toda vez no ha sido alegada por el requirente y que si se verificara sería una grave infracción a la garantía constitucional de igualdad ante la ley. Mientras que la argumentación sobre la no discriminación arbitraria en este sistema de recursos, reforzada si se consideran los procedimientos de única instancia, tiene gran mérito y debe ser analizada en profundidad y ponderada conjuntamente con las argumentaciones en materia de derecho al recurso como parte del debido proceso y debida fundamentación de las sentencias.

b) Artículo 19 N°3 inciso 6° de la CPR

¹⁸¹ Así, a modo ejemplar, en los considerandos décimo quinto y décimo sexto de causa 4376-18, “Los Parques S.A. con Servicio de Impuestos Internos”:

“15° Que, asimismo, el contexto en que el ordenamiento jurídico ha previsto el recurso de casación en la forma en los juicios especiales derivados del procedimiento de reclamaciones tributarias (artículos 123 y siguientes del Código Tributario, además de las Disposiciones Comunes de éste) ‘se configura hoy a partir del ejercicio de la potestad tributaria del Estado, con las especificidades propias de ella, mediante una pretensión estatal evidenciada en un acto administrativo en el sentido de determinar el impuesto, de una manera discrepante a como lo calculó inicialmente el contribuyente en su declaración, determinando diferencias de impuestos a consecuencia de un proceso de revisión. Tal proceso de revisión parte desde la declaración del contribuyente (artículo 29 del Código Tributario), continúa con la fiscalización, examen o auditoría (artículos 59, 60 y siguientes del Código Tributario), prosigue con la citación (artículo 63), para culminar eventualmente con una liquidación, acto administrativo que es reclamable conforme al artículo 124 del Código Tributario.’ (STC Rol N° 2723, considerando 31°);

16°. Que, en consecuencia, no puede sostenerse que, en la especie, el hecho de que el ordenamiento jurídico no permita al requirente interponer el recurso de casación en la forma por falta de motivación de la sentencia lo coloque, necesariamente, en una situación de indefensión (...)

En primer término, porque se ha desarrollado todo un procedimiento administrativo tributario tendiente a solucionar la discrepancia surgida con el Servicio de Impuestos Internos que ha decantado en las liquidaciones impugnadas.

En segundo lugar, porque, atendida la particular naturaleza de los procedimientos tributarios, el Código del ramo permite interponer tanto los recursos de casación en la forma como en el fondo contra los fallos de segunda instancia y este último se concede en plenitud de forma tal que ‘cubre todos los aspectos revisables de una liquidación tributaria, atendida su naturaleza jurídica y contenido esencialmente cuantitativo.’ (STC Rol N° 2723, considerando 34°);”

Igual contenido en los considerandos de la disidencia de causas roles STC 4989-18 (“Muñoz Flores con SII”) y STC 4398-18 (“Sermob S.A. con SII”).

En relación a la garantía del debido proceso es posible identificar dos aseveraciones en los requerimientos: la primera sobre la fundamentación de las sentencias y la segunda sobre el derecho al recurso. Este último se revisará en el apartado siguiente, toda vez que, si bien ambos argumentos son correlacionados por los requirentes, el primero de ellos es pacífico, mientras que el segundo suscita la diferencia que motiva el rechazo de los sentenciadores.

Sobre fundamentación de las sentencias, dispone la norma constitucional en cuestión: *“Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe **fundarse** en un proceso previo legalmente tramitado. Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos”*. Adicionalmente, establecen los artículos 6°, 7°, 8° de la Constitución, citados en múltiples fallos en análisis:

“Los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella, y garantizar el orden institucional de la República.”

*“Los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y **en la forma que prescriba la ley.**”*

*“Son públicos los actos y resoluciones de los órganos del Estado, **así como sus fundamentos** y los procedimientos que utilicen. Sin embargo, sólo una ley de quórum calificado podrá establecer la reserva o secreto de aquéllos o de éstos, cuando la publicidad afectare el debido cumplimiento de las funciones de dichos órganos, los derechos de las personas, la seguridad de la Nación o el interés nacional.”* (La negrilla es nuestra en conformidad al argumento que se esgrime en los rechazos).

Es posible apreciar que los argumentos por desechar el requerimiento no cuestionan que la fundamentación de las sentencias es un requisito esencial de las mismas¹⁸². La

¹⁸² Rol N° 3175-16, Tribunal Constitucional, “Cencosud Retail S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, considerando sexto de los argumentos por rechazar el requerimiento: *“Que tampoco se encuentra controvertida la afirmación según la cual ‘la motivación de la sentencia es connatural a la jurisdicción y fundamento indispensable para su ejercicio. Constituye, a la vez que un deber del juzgador, un derecho para el justiciable. Es inherente al derecho a la acción y, por ende, a la concreción de la tutela judicial efectiva; elementos propios de un procedimiento racional y justo’ (STC Rol N° 1373, c. 15°).*

En el mismo sentido se ha sostenido que ‘la exigencia de la debida fundamentación, es verdaderamente una garantía de seguridad jurídica, por las siguientes razones: a) El poder no es absoluto ni oculto; b) La materialización del ejercicio jurisdiccional debe ser racional y controlable y c) Las decisiones del juez deben ser imparciales, como refiere el principio supremo del proceso’ (Martínez Ramírez, Fabiola y Caballero González,

divergencia se verifica en si la infracción a este deber de fundamentación merece siempre ser causal de casación en la forma.

Como argumento para indicar que la falta de fundamentación de la sentencia no constituye una infracción que requiera ser subsanada por medio del recurso de casación, se indica la existencia de un régimen recursivo extenso que incluye la apelación amplia del artículo 140 del CT. Indicando que el legislador ha considerado la posibilidad de la infracción y ha permitido que la misma sea solucionada por estos medios. Así, estiman que se ha determinado una adecuada protección a la garantía constitucional.

Esto no obsta que el argumento sea de difícil aplicación cuando la sentencia de segunda instancia -conociendo de un recurso en que se ha alegado el vicio- confirma el fallo de primera instancia, haciendo suyo dicho vicio¹⁸³. O cuando aún más, es el fallo de segunda instancia el que aparentemente introduce el vicio, como en el caso de Los Parques S.A. en que se indica que es la adición de considerandos contradictorios por parte de la Iltma. Corte de Apelaciones la que provoca se verifique una falta de fundamentos.

En ambos casos, cuando el vicio se genera o se repite en segunda instancia, el actual régimen de recursos no admite un remedio adecuado a la realidad de las causas revisadas, por cuanto el contribuyente no tiene acceso a una revisión adecuada de las infracciones de falta de motivación u omisión de trámites esenciales en que incurre la Iltma. Corte de Apelaciones.

c) Artículo 5° inciso 2° de la Constitución, en relación con los artículos 8.1 y 25.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos.

En cuanto al derecho al recurso como componente característico del debido proceso, los sentenciadores que están por rechazar los requerimientos establecen dos distinciones genero-especie a fin de evitar lo que denominan la confusión entre la exigencia de fundamentación de las sentencias, el derecho al recurso y el derecho al recurso de casación¹⁸⁴.

Edgar. *‘El recurso de casación’*. En: *Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional*, N° 1, julio-diciembre 2009, pp. 147-161”.

¹⁸³ Como aparentemente ocurre en el caso de ORPI S.A. en que el fallo de primera instancia reitera los argumentos de una parte (el informe del fiscalizador del SII).

¹⁸⁴ Causa rol N° 2862-15, Excma. Corte Suprema, “Valdivia Montecinos con SII”, 21 de julio de 2016:

“6° *Que tampoco se encuentra controvertida la afirmación según la cual la motivación de la sentencia es connatural a la jurisdicción y fundamento indispensable para su ejercicio. Constituye, a la vez que un deber del*

Así, en primer lugar, determinan que se debe distinguir el derecho a una sentencia fundamentada del derecho a impugnar dicha sentencia cuando no se cumple la debida motivación. Al respecto, los juicios de única instancia implican una clara restricción al derecho al recurso, evidenciando que dicha garantía no es absoluta.

Y, en segundo lugar, se debe distinguir entre el derecho al recurso contra dicha sentencia (que no es absoluto) y el derecho a un recurso en concreto como es el de casación.

Este argumento no carece de mérito y determina la necesidad de evaluar si la cautela del derecho a una sentencia fundamentada, que parece absoluto, debe necesariamente ser cautelado por medio del recurso de casación en la forma. En opinión de estos sentenciadores, tal necesidad no existe y por tanto, es perfectamente aceptable que el derecho a la fundamentación de la sentencia sea cautelada por medio de un régimen de recursos menos estricto, como es el vigente.

d) Artículo 19 N°26 de la CPR, en relación con el Artículo 19 N°3 inciso 6° y con el artículo 25.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos.

Respecto de la infracción a la esencia de los derechos por medio de exigencia de cargas excesivas, los fallos por rechazar el recurso expresan sucintamente que *“por las mismas razones que se han desarrollado precedentemente, los Ministros que suscriben este voto no consideran que se encuentre infringida la esencia del derecho al debido proceso legal y a la*

juzgador, un derecho para el justiciable. Es inherente al derecho a la acción y, por ende, a la concreción de la tutela judicial efectiva; elementos propios de un procedimiento racional y justo (...) (STC Rol N° 1373, c. 15°);

7° Que, por lo tanto, no está en discusión que las sentencias deben motivarse como una forma de evitar la arbitrariedad judicial permitiendo el control de sus contenidos a través de los recursos que franquea la ley.

Sin embargo, y como sostuvo el voto disidente recaído en la sentencia Rol N° 2034, ‘es necesario, por una parte, distinguir el deber de fundamentación de las sentencias, de la garantía de poder solicitar la revisión de éstas por un tribunal superior. La fundamentación de las sentencias no exige que proceda un recurso determinado y se reconoce a nivel legal en el artículo 170 del Código de Procedimiento Civil, que ‘reiteramos- no ha sido impugnado en estos autos. Por otra parte, es necesario distinguir el derecho a la impugnación de las sentencias (“derecho al recurso”), que integra la garantía del debido proceso, de un supuesto derecho a un recurso en concreto (...). ‘ (Considerando 12°)”.

En el mismo sentido, en los argumentos de la disidencia en caso que los requerimientos fueron acogidos en causas roles 4989-18 (“Muñoz Flores con SII”), 4398-18 (“Sermob S.A. con SII”) y 4376-18 (“Los Parques S.A. con SII”)

*igualdad ante la ley, respectivamente, por lo que también se desechará una vulneración al artículo 19 N° 26° de la Carta Fundamental”.*¹⁸⁵

Al respecto, y en atención a que este argumento es dependiente de los argumentos sobre igualdad ante la ley y debido proceso, es razonable aceptar la opinión de los Ministros en tanto que por sí mismo no se aprecia una infracción separada que sea causa suficiente para declarar la inaplicabilidad.

e) Argumento sobre la naturaleza de la inaplicabilidad.

Finalmente, en los considerandos por el rechazo, los sentenciadores indican que el carácter del requerimiento de inaplicabilidad es el de un recurso supresivo y no creativo. En ningún caso (favorable o desfavorable) esto podría significar el tener por concedido el recurso de casación en la forma. Esta facultad es de los jueces del fondo.

Sobre este argumento, es razonable compartir la primera aseveración. La naturaleza del requerimiento de inaplicabilidad es efectivamente la de un control concreto de la norma legal, y por tanto, efectivamente de carácter supresivo ya que en caso de ser acogido elimina de las “*reglas del juego*” la norma legal controlada. Pero en el caso de estudio esto no significa la creación de un recurso extraordinario, sino que sólo imposibilita al tribunal de casación aducir la norma contenida en el inciso segundo del artículo 768 del CPC como causal de inadmisibilidad del recurso de casación.

Así, si un recurso de casación en la forma no ha sido debidamente preparado -o no cumple cualquier otro de los requisitos del recurso de casación como recurso de derecho estricto- podrá igualmente ser desechado por la Excma. Corte Suprema, por lo que no parece que este argumento justifique el rechazo de rechazo de la inaplicabilidad.

2.4. Tendencias de los fallos

Del análisis y de la tabla adjunta en el Anexo 1, podemos distinguir tres etapas de acuerdo a los fallos y la conformación del Pleno del Tribunal Constitucional, en el período 2012 al 31 de enero de 2019¹⁸⁶.

¹⁸⁵Considerando vigésimo quinto de los argumentos por el rechazo en STC 3246-2016 (“Acenor Aceros del Norte S.A. con SII”). Similar idea en el considerando vigésimo sexto de los argumentos por rechazar el requerimiento STC 3175-16 (“Cencosud Retail S.A. con SII”).

En una primera etapa, entre los años 2012 y 2015, con vigencia del antiguo procedimiento tributario, observamos un bajo número de casos que llegaron a conocimiento del Tribunal debido a la declaración de inadmisibilidad por la sala correspondiente de la magistratura constitucional. De los seis casos ingresados, tres fueron declarados inadmisibles. Y en los tres casos en que hubo pronunciamiento del Tribunal Constitucional no se observa una tendencia, por cuanto en un caso se acogió y en dos se rechazó, uno por falta de quórum y el otro por mayoría de votos.

En una segunda etapa, entre los años 2016 y 2017, sin que existiera una modificación en la conformación de los Ministros, no existió una clara tendencia en los resultados de los fallos. En los siete casos siempre hubo cinco votos a favor del requerimiento emitidos por los mismos Ministros, siendo el factor determinante el número de votos en contra, distinguiéndose en que si la causa era vista por los 10 Ministros el requerimiento era rechazado, siendo necesaria la ausencia de alguno de ellos para que el requerimiento fuera acogido.

Finalmente, a partir de noviembre de 2018, con una nueva integración de los Ministros del Excmo. Tribunal Constitucional, es posible apreciar que la tendencia de aceptar los requerimientos se consolida, manteniendo su voto los Ministros por el rechazo, pero modificándose caso a caso la votación de los nuevos Ministros.

Respecto de los casos analizados, en 15 de los 17 requerimientos los requirentes han señalado como vicio del proceso lo estipulado en el ordinal quinto del artículo 768 del CPC, en especial con relación al numeral cuarto del artículo 170 del mismo cuerpo legal.

En 7 de los casos el vicio alegado consistió en la omisión de un trámite esencial relacionado a la recepción de la causa a prueba. Tres de esos requerimientos fueron acogidos, 2 rechazados, y dos no superaron el examen de admisibilidad.

Al 31 de enero de 2019 todos los casos en que el requerimiento de inaplicabilidad fue acogido fueron rechazados por la Excma. Corte Suprema. Los últimos 4 requerimientos acogidos se encuentran pendientes de resolución.

¹⁸⁶ Hacemos presente un reciente fallo de 06 de marzo de 2019, STC 4859-18 “Club de la Unión con Servicio de Impuestos Internos”, en el que también se aceptó el requerimiento por inaplicabilidad por la causal en estudio.

CAPÍTULO CUARTO. CONCLUSIONES

Desde la reforma constitucional del año 2005, se ha verificado un considerable aumento en el ingreso de requerimientos por inaplicabilidad al Tribunal Constitucional. De estos, un número significativo solicita el control concreto del precepto legal contenido en el inciso segundo del artículo 768 del CPC, que restringe en los procedimientos especiales la interposición del recurso de casación en la forma por haber sido enunciada la sentencia con omisión de los requisitos esenciales determinados en el artículo 170 del CPC, o habiéndose omitido previamente un trámite de aquellos que se determinan como esenciales en los artículos 795 y 800 del mismo cuerpo legal.

El reclamante tributario no ha permanecido al margen de esta tendencia, siendo posible apreciar que una parte significativa corresponde a requerimientos sobre causas del procedimiento de reclamación tributaria contenido en el Libro Tercero del CT.

Por otra parte, el Excmo. Tribunal Constitucional declaró el año 2007 la inconstitucionalidad del artículo 116 del CT que autorizaba expresamente la delegación de la facultad jurisdiccional del denominado “Juez Tributario” en otros funcionarios del SII, única declaración de inconstitucionalidad en materia tributaria a la fecha. Este fue un antecedente para la modificación legislativa contenida en la Ley 20.322 que modificó el procedimiento jurisdiccional de reclamación tributaria.

Uno de los objetivos de la reforma de procedimientos tributarios era la entrega del proceso a un juez letrado, con la expectativa razonable de un aseguramiento de las garantías constitucionales del justiciable.

Indudablemente esta expectativa se ha ido cumpliendo, pues es posible observar que los casos en que se ha requerido la intervención del Tribunal Constitucional son pocos en comparación al universo de reclamos tributarios. Pero, la creación de los nuevos tribunales tributarios y aduaneros no detuvo la interposición de requerimientos por inaplicabilidad del artículo 768 del CPC, al no verificarse una modificación al régimen recursivo del proceso tributario.

Así, los procedimientos seguidos ante el TTA, en tanto tribunal especial que no integra el Poder Judicial, no han estado exentos de aparentes vulneraciones graves al debido proceso en desmedro del contribuyente. El reclamante tributario recurrido sostenidamente a los

Tribunales Superiores de Justicia a efectos de que se enmienden los vicios de las sentencias de los tribunales del grado.

Del análisis de los casos en concreto, es posible reducir las vulneraciones alegadas a aquellas referidas a igualdad ante la ley, fundamentación de la sentencia y derecho al recurso, estos como parte integrante de la garantía general de debido proceso.

Es posible constatar que, en materia tributaria el recurso de apelación amplio establecido en el artículo 140 del CT cautela adecuadamente las garantías constitucionales de igualdad ante la ley y debido proceso respecto de los posibles vicios en que incurra el sentenciador de primera instancia. Así, en nuestra opinión, queda pendiente discernir que ocurre en el caso en que el sentenciador de apelación hace suyo el vicio al confirmar la sentencia del grado, o produce el vicio al momento de dictar su fallo.

Tras el análisis normativo, doctrinario y jurisprudencial, es posible concluir que en aquellos casos en que el sentenciador de segunda instancia incurre en vicios de falta de fundamentación de la sentencia u omisión de trámites esenciales, se verifica efectivamente una conculcación a las garantías procesales. También es posible señalar que se admiten en nuestro sistema procesal los procedimientos de única instancia, de lo que es posible inferir que el derecho al recurso no es absoluto y que se estima al menos en algunos casos que la falta de fundamentación de una sentencia o la omisión de tramites esenciales, no necesariamente produce una vulneración suficientemente grave para justificar la procedencia de un determinado recurso.

Ante esta circunstancia, es necesario distinguir y ponderar las garantías constitucionales. Así, es nuestra opinión que la omisión de trámites esenciales y la ausencia de consideraciones de la sentencia constituyen una vulneración grave a garantías que siempre deben ser garantizadas y por tanto susceptibles de ser alegadas como un vicio formal ante el máximo tribunal.

Para conseguir dicho objetivo, es posible determinar tres caminos:

En primer término, sería realizar una distinción específica sobre el artículo 768 inciso segundo, modificándolo en los siguientes términos “*En los negocios a que se refiere el inciso segundo del artículo 766 sólo podrá fundarse el recurso de casación en la forma en alguna de*

las causales indicadas en los números 1º, 2º, 3º, 4º, 6º, 7º, 8º y 9º de este artículo y también en el número 5º cuando se hayan infringido los números 4º y 6º del artículo 170”.

En segundo lugar, se podría efectuar una modificación legislativa que estableciera una cuantía o bien una modificación específica a la reclamación tributaria en el sentido de hacer admisible expresamente el recurso de casación en la forma en los términos anteriores o por todas sus causales (o en negativo, inaplicable al proceso de reclamación tributaria la norma impugnada).

Sobre la determinación de una cuantía, es posible prever las críticas asociadas a la discriminación económica que podría resultar de la misma, toda vez que el argumento por la admisibilidad de la casación por todas sus causales nace de la vulneración de las garantías de igualdad ante la ley y debido proceso, que se consideran extensivas a todos los justiciables. Pero se debe recordar que en materia tributaria el actual artículo 129 del CT ya establece un régimen diferenciado a las causas de cuantía inferior a 32 UTM, por lo que tales distinciones no son ajenas a este procedimiento y constituirían igualmente una discriminación positiva al permitir acceso a un régimen más amplio de recursos.

En tercer lugar, se podría determinar de plano la inconstitucionalidad del precepto contenido en el inciso segundo del artículo 768 del CPC, por las razones consignadas en los fallos que acogen el recurso o disienten de su rechazo. Como hemos analizado, la tendencia actual del Tribunal Constitucional respecto a la acción en comento ha sido la de acoger los cinco últimos requerimientos resueltos, desde noviembre de 2018 a inicios de marzo de 2019.

La consecuencia negativa de estas soluciones parece evidente, por cuanto podría verificarse un incremento desmedido de interposición de recursos de casación formales, ya sólo en materia tributaria o en todos los procedimientos especiales.

Al respecto, de los recursos que ha conocido la Excma. Corte Suprema previa declaración de inaplicabilidad, en todos ellos ha resuelto el rechazo de la casación formal, ya sea en la inadmisibilidad o conociendo del fondo del asunto. Así, es posible concluir también que el máximo tribunal cuenta con mecanismos que le permiten controlar los recursos de casación formal interpuestos, respecto de los que puede declarar su inadmisibilidad ante su falta de preparación o el no de cumplimiento de sus requisitos como de derecho estricto.

En síntesis, consideramos que la restricción normativa contenida en el inciso segundo del artículo 768 del CPC es contraria a las garantías constitucionales de igualdad ante la ley y de debido proceso y, que su modificación no acarrearía consecuencias negativas de importancia suficiente que la hagan desaconsejable, sino por el contrario, significaría un perfeccionamiento de la protección al justiciable en el procedimiento tributario y, una descarga de los requerimientos al Tribunal Constitucional.

Al momento de finalizar el presente trabajo, el Presidente de la República formuló indicaciones al proyecto de ley conocido como “Modernización de la Legislación Tributaria”, derogando el artículo 140 e incorporando modificaciones a los actuales artículos 139 y 145, todos del Código Tributario, en el sentido de incorporar la casación en la forma en contra de primera instancia y eliminar la restricción del inciso segundo del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil en materia tributaria¹⁸⁷.

¹⁸⁷ Las redacciones propuestas por el Ejecutivo de los citados artículos del Código Tributario corresponden a:

“Artículo 139.- Contra la sentencia que falle un reclamo ~~sólo~~ podrá interponerse recurso de apelación y de casación en la forma, dentro del plazo de quince días contado desde la fecha de su notificación. Respecto de la resolución que declare inadmisibile un reclamo o haga imposible su continuación podrán interponerse los recursos de reposición y de apelación, en el plazo de quince días contado desde la respectiva notificación. De interponerse apelación, deberá hacerse siempre en subsidio de la reposición y procederá en el solo efecto devolutivo. El recurso de apelación se tramitará en cuenta y en forma preferente. El término para interponer recurso de apelación y casación en la forma no se suspende por la solicitud de aclaración, agregación o rectificación que se deduzca de acuerdo con el artículo anterior. La resolución que falle la reposición no es susceptible de recurso alguno, sin perjuicio de la apelación que se hubiere deducido subsidiariamente. Procederá también la apelación contra las resoluciones que dispongan aclaraciones, agregaciones o rectificaciones a un fallo”.

“Artículo 145.- El reclamante o el Servicio podrán interponer los recursos de casación en contra de los fallos de segunda instancia. Será procedente el recurso de casación en la forma en la medida que la sentencia de segunda instancia contenga una motivación alejada notoriamente de los antecedentes probatorios o una estimación irracional, ilógica o contraria a la experiencia, que carezca de una fundamentación racional. Los recursos de casación que se interpongan en contra de las sentencias de segunda instancia, se sujetarán a las reglas contenidas en el Título XIX del Libro Tercero del Código de Procedimiento Civil. Para estos efectos, serán trámites esenciales, según correspondan, los mismos que establece el Código de Procedimiento Civil y, en especial, la recepción de la causa a prueba en primera instancia. Con todo, en los juicios sobre reclamaciones tributarias no regirá la limitación contenida en el inciso segundo del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil respecto de las causales de procedencia del recurso de casación en la forma”.

BIBLIOGRAFÍA

1. Doctrina y boletines legislativos

Boletín 3.139-05, “Informe de la Comisión de Hacienda recaído en el proyecto de ley que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria”, de fecha 05 de abril de 2004.

Boletín 12.043-05, “Formula indicaciones al proyecto que moderniza la legislación tributaria”, de fecha 08 de mayo de 2019.

Bordalí Salamanca, Andrés, Sentencia de inaplicabilidad por inconstitucionalidad del juez tributario (Tribunal Constitucional), *Revista de Derecho*, Valdivia, 2006, volumen 19, 2006.

Couture, Eduardo J., Fundamentos del Derecho Procesal Civil, Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1958.

Correa Selamé, Jorge, Recursos Procesales Civiles, Editorial Lexis Nexis, Santiago, 2003.

Correa Sutil, Jorge, Jurisprudencia del TC en materia de igualdad ante la ley. ¿Saliendo de la pura tautología? En *Anuario de Derecho Público*, Santiago, Universidad Diego Portales, 2011.

Cuenta Pública del Tribunal Constitucional del año 2017, disponible en <https://www.tribunalconstitucional.cl/estudios/documentos/memorias-y-cuentas>

Endress, Sergio, La Jurisdicción Tributaria en el banquillo de los acusados, *Revista de Estudios de la Justicia*, Santiago, número 5, 2004,

García Barzelatto, Ana María, Influencia de la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad como nueva atribución del Tribunal Constitucional, *Revista de Derecho Público*, Santiago, 2008, número 70.

García Pino, Gonzalo y Contreras Vásquez, Pablo, El derecho a la tutela judicial y al debido proceso en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional chileno. *Estudios constitucionales*, 2013, volumen 11, número 2.

Greiber, Pablo; Ocampo, Luis y Seguel, Luis, Justicia Tributaria y Delegación de Facultades Jurisdiccionales: Análisis de la Jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional. En *Sentencias Destacadas. Anuario de Doctrina y Jurisprudencia*, Santiago, Libertad y Desarrollo, 2007.

Jequier Lehuede, La acción de inaplicabilidad por la inconstitucionalidad en el derecho chileno sobre arbitraje interno: algunas propuestas, Estudios Constitucionales, Año 11, N° 2 2013.

Lübbert Álvarez, Valeria. El proceso legislativo frente a los jueves: El caso de la inaplicabilidad por vicios de forma. *Revista de Derecho Público*, Santiago, 2012, número 72.

Massmann Bozzolo, Nicolás, La admisibilidad del recurso de inaplicabilidad: a tres años de la reforma. *Ius et Praxis*, Santiago, 2009, volumen 15, número 1

Maturana Miquel, Cristian, "Los recursos ante los tribunales colegiados en un procedimiento oral", *Revista de Derecho Procesal*, Santiago, 2012, número 22

Maturana Baeza, Javier, Sana Crítica, Editorial Thomson Reuters, Santiago de Chile, 2014

Mosquera Ruiz, Mario y Maturana Miquel, Cristián, Los recursos procesales. Segunda edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 2010

Navarro, Beltrán, Enrique, Presupuestos de admisibilidad de la acción de inaplicabilidad. *Revista de Derecho Público*, Santiago Volumen 72, 2010.

Navarro Beltrán, Enrique, El Debido Proceso en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en *Litigación pública*, 2011, Santiago, Abelardo Perrot, Thomson Reuters, Universidad de los Andes

Navarro Beltrán, Enrique, La jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre la acción de inconstitucionalidad de la ley entre los años 2006 y 2012, *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, XXXIX, Valparaíso, 2012, 2do Semestre, 363 - 394.

Navarro Beltrán., Enrique y Carmona Santander, Carlos. Recopilación de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional (1981-2015), *Cuadernos del Tribunal Constitucional* N° 59. Chile, 2015.

Navarro Beltrán, Enrique y Carmona Santander, Carlos, Recopilación de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional (1981-2015), *Cuadernos del Tribunal Constitucional*, Santiago, N° 59, 2015.

Navarro Beltrán, Enrique, Las acciones constitucionales económicas ante los Tribunales de Justicia, Editorial Universidad Finis Terrae, Santiago, 2018.

Massone Parodi, Pedro, Tribunales y procedimientos tributarios, Editorial Legal Publishing, Santiago, 2009.

Román Cordero, Cristian. La inconstitucionalidad de la ley a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *Revista de Derecho Público, Santiago, 2018*.

Pérez Marchant, Javier, El principio de legalidad tributaria en la nueva etapa de conciliación del procedimiento general de reclamación, *Anuario de Derecho Tributario*, N° 10, Santiago, Universidad Diego Portales.

Pica Flores, Rodrigo, El carácter concreto del control de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de la ley en el derecho chileno, *Revista de Derecho de la Universidad Católica del Norte*, Antofagasta, Año 16, número 2, 2009, p.104.

Severín, Ana María, El Tribunal de Defensa de la Libre Competencia y el Recurso de Inaplicabilidad, Memoria para optar al grado académico de licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Santiago, 2012

Zúñiga Urbina, Francisco, Control de constitucionalidad y casación, en *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, Madrid, número 10, 2006, p. 359.

Zúñiga Urbina, Francisco, La relación Tribunal Constitucional-tribunales del fondo y los efectos de la sentencia de inaplicabilidad acerca de los presupuestos de la acción, Ponencia presentada en 6° Coloquio sobre Justicia Constitucional, organizado por la Facultad de Derecho de la Universidad Diego Portales el 12 de agosto de 2009. Disponible en línea: http://derecho.udp.cl/wp-content/uploads/2016/08/21_Zuniga.pdf [Visitado el 01-03-2019].

2. Jurisprudencia

a) Sentencias del Tribunal Constitucional analizadas por inaplicabilidad del inciso segundo del artículo 768 en materia tributaria

1. ORPI S.A. con Servicio de Impuestos Internos

Rol N° 10.102-2008, Juez Tributario de la VII Dirección Regional Talca, de 22 de abril de 2011, “ORPI S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 562-2009, Ilustrísima Corte de Apelaciones de Talca 26 de octubre de 2009, “ORPI S.A. con Servicio de Impuestos Internos”

Rol N° 2034-2011 Tribunal Constitucional, de 05 de agosto de 2012, “ORPI S.A. con Servicio de Impuestos Internos”

Rol N° 9262-2009 Corte Suprema de 18 de octubre de 2012, “ORPI S.A. con Servicio de Impuestos Internos”

2. Inversiones Agrofruta S.A. con Servicio de Impuestos Internos

Rol N° 13.212-2007, Juez Tributario de la Dirección Regional Santiago Oriente, de 29 de julio de 2011, “Inversiones Agrofruta S.A. con Servicio de Impuestos Internos”

Rol N° 9.158-2011, Civil-Antiguo, Iltna. Corte de Apelaciones de Santiago, de 11 de marzo de 2013, “Inversiones Agrofruta S.A. con Servicio de Impuestos Internos”

Rol N° 2.467-13, Tribunal Constitucional, 21 de junio de 2013, “Inversiones Agrofruta S.A. con Servicio de Impuestos Internos”

Rol N° 2.419-2013, Excma. Corte Suprema, 07 de octubre de 2013, “Inversiones Agrofruta S.A. con Servicio de Impuestos Internos”

3. Inversiones Santa Ana Limitada con Servicio de Impuestos Internos

Rol N° C-10.670-2009, Juez Tributario de la Dirección Regional Santiago Oriente, de 25 de febrero de 2011, “Inversiones Santa Ana Limitada con Servicio de Impuestos Internos”

Rol N° 7.084-2011, Civil-Antiguo, Iltna. Corte de Apelaciones de Santiago, de 11 de julio de 2013, “Inversiones Santa Ana Limitada con Servicio de Impuestos Internos”

Rol N° 2.521-13, Tribunal Constitucional, 22 de octubre de 2013 “Inversiones Santa Ana Limitada con Servicio de Impuestos Internos”

Rol N° 6.292-2013 Excma. Corte Suprema, 06 de octubre de 2014, “Inversiones Santa Ana Limitada con Servicio de Impuestos Internos”

4. Hoteles de Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos

Rol N° C-12.483-2066, Juez Tributario de la Dirección Regional Santiago Oriente, de 29 de agosto de 2011, “Hoteles de Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 8.308-2011, Civil-Antiguo, Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, de 25 de julio de 2014, “Hoteles de Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 2529-13, Tribunal Constitucional, 22 de octubre de 2013, “Hoteles de Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 7109-2013, Excma. Corte Suprema, 06 de mayo de 2015, “Hoteles de Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

5. Inversiones Quimetal S.A. con Servicio de Impuestos Internos

Rol N° 134-2013, Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, de 02 de junio de 2014, “Inversiones Quimetal S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 40-2015, Tributario y Aduanero-Antiguo, Itma. Corte de Apelaciones de Santiago, de 24 de mayo de 2015, “Inversiones Quimetal S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 2872-15, Tribunal Constitucional, 11 de agosto de 2015, “Inversiones Quimetal S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 7188-15 Corte Suprema, de 30 de julio de 2015, “Inversiones Quimetal S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

6. Pirotecnia Igual Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos

Rol N° 10.034-2013, Juez Tributario de la V Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos de Valparaíso, 30 de diciembre de 2013, “Pirotecnia Igual Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 458-2014, Itma. Corte de Apelaciones de Valparaíso, 31 de julio de 2014, “Pirotecnia Igual Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 2723-2014, Tribunal Constitucional, 03 de septiembre de 2015, “Pirotecnia Igual Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 24611-2014, Excma. Corte Suprema, 07 de enero de 2016, “Pirotecnia Igual Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

7. Plásticos Técnicos S.A. con Servicio de Impuestos Internos

RIT GR-17-00063-2013, Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 12 de mayo, “Plásticos Técnicos S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 27-2014, Iltma. Corte de Apelaciones de San Miguel, 22 de septiembre de 2014, “Plásticos Técnicos S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 2873-2015, Tribunal Constitucional, 21 de julio de 2016, “Plásticos Técnicos S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 26.854-2014, Excma. Corte Suprema, 15 de septiembre de 2016, “Plásticos Técnicos S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

8. Valdivia Montecinos con Servicio de Impuestos Internos

Rol N° 10.393-2009, Juez Tributario de la Dirección Regional Santiago Centro del Servicio de Impuestos Internos, 6 de noviembre de 2014, “Valdivia Montecinos con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 9.561-2014, Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, 13 de mayo de 2015, “Valdivia Montecinos con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 2.862-2015, Tribunal Constitucional, 21 de julio de 2016, “Valdivia Montecinos con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 7.855-2015, Excma. Corte Suprema, 29 de diciembre de 2016, “Valdivia Montecinos con Servicio de Impuestos Internos”.

9. Feria Ganaderos de Osorno S.A. con Servicio de Impuestos Internos

RIT GR-12-00075-2013, Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto Montt, 10 de octubre de 2014, “Feria Ganaderos de Osorno S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° T-28-2014, Iltma. Corte de Apelaciones de Puerto Montt, 27 de abril de 2015, “Feria Ganaderos de Osorno S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 2.898-2015, Tribunal Constitucional, 21 de julio de 2016, “Feria Ganaderos de Osorno S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

10. González Ponce Graciela con Servicio de Impuestos Internos

RIT GR-15-00128-2014, Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 20 de febrero de 2015, “González Ponce Graciela con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 65-2015, Tributario y Aduanero, Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, 18 de mayo de 2015, “González Ponce Graciela con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 2.971-2016, Tribunal Constitucional, 20 de octubre de 2016, “González Ponce Graciela con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 8.319-2015, Excma. Corte Suprema, 21 de marzo de 2017, “González Ponce Graciela con Servicio de Impuestos Internos”.

11. Acenor Aceros del Norte S.A. con Servicio de Impuestos Internos

RIT GR-15-00179-2014, Primer Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, 22 de marzo de 2016, “Acenor Aceros del Norte S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 138-2016, Tributario y Aduanero, Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, 22 de agosto de 2016, “Acenor Aceros del Norte S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 3246-2016, Tribunal Constitucional, 30 de marzo de 2017, “Acenor Aceros del Norte S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 76.317-2016, Excma. Corte Suprema, 13 de agosto de 2018, “Acenor Aceros del Norte S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

12. Consorcio CVV Ingetal S.A. con Servicio de Impuestos Internos

RIT GR 15-00287-2013, Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, “Consorcio CVV Ingetal S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 287-2013, Tributario y Aduanero, Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, “Consorcio CVV Ingetal S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 3.220-2016, Tribunal Constitucional, 20 de junio de 2017, “Consorcio CVV Ingetal S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 58.887-2016, Excma. Corte Suprema, 27 de marzo de 2018, “Consorcio CVV Ingetal S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

13. Cencosud Retail S.A. con Servicio de Impuestos Internos

RIT GR-18-00029-2013, Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 18 de diciembre de 2015, “Cencosud Retail S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 25-2016, Tributario y Aduanero, Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, 30 de mayo de 2016, “Cencosud Retail S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 3.175-2016, Tribunal Constitucional, 20 de junio de 2017, “Cencosud Retail S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 45.874-2016, Excma. Corte Suprema, 28 de junio de 2018, “Cencosud Retail S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

14. Sermob S.A. con Servicio de Impuestos Internos

RIT GR-18-00487-2013, Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 29 de junio de 2017, “Sermob S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 257-2017, Tributario y Aduanero, Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, 26 de diciembre de 2017, “Sermob S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 4398-2018, Tribunal Constitucional, 13 de noviembre de 2018, “Sermob S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

15. Muñoz Flores con Servicio de Impuestos Internos

RIT GR 18-00410-2013, Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 19 de octubre de 2017, “Muñoz Flores con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 359-2017, Tributario y Aduanero, Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, 20 de abril de 2018, “Muñoz Flores con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 4989-2018, Tribunal Constitucional, 28 de noviembre de 2018, “Muñoz Flores con Servicio de Impuestos Internos”.

16. Los Parques S.A. con Servicio de Impuestos Internos

RIT GR-18-00516-2013, Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, 15 de junio de 2017, “Los Parques S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 246-2017, Tributario y Aduanero, Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, 14 de diciembre de 2017 de 2018, “Los Parques S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 4376-2018, Tribunal Constitucional, 28 de noviembre de 2018, “Los Parques S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

17. Betlan Dos S.A. con Servicio de Impuestos Internos

RIT N° GR 10-00075-2015, Tribunal Tributario y Aduanero del Biobío, 07 de febrero de 2017, “Betlan Dos S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 23-2017, Tributario y Aduanero, Iltma. Corte de Apelaciones de Concepción, 11 de agosto de 2017, “Betlan Dos S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

Rol N° 3867-17, Tribunal Constitucional, 22 de enero de 2019, “Betlan Dos S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

b) Otras sentencias del Tribunal Constitucional

219-1995, Tribunal Constitucional, Requerimiento de constitucionalidad en contra de la tramitación del proyecto de reajuste extraordinario de un 10 % a las pensiones que indica y un aumento adicional a la Educación, deducido por más de la cuarta parte de los senadores en ejercicio, 31 de julio de 1995.

280-98, Tribunal Constitucional, Requerimiento de un grupo de Diputados acerca del proyecto de ley que rebaja la tasa de los aranceles a las importaciones e introduce modificaciones a otras normas tributarias y económicas, 20 de octubre de 1998.

499-06, Tribunal Constitucional, Compañía Sudamericana de Vapores S.A., Recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo 116 del Código Tributario por contravenir los artículos 6°, 7°, 19 N° 3, inciso cuarto, 38 inciso 2°, 76 y 77 de la Constitución Política.

688-06, Tribunal Constitucional, Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de Miguel Rivera Tapia respecto del inciso tercero del artículo 275 del Código de Procedimiento Penal en la causa Rol N° 111.916-PL del Primer Juzgado del Crimen de Temuco.

718-08, Tribunal Constitucional, Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por la Sociedad de Deportes Palestina S.A., respecto de los artículos 1°, 3°, 4°, 5°, 7°, 10, 12 y 16 de la Ley N° 17.235 y del artículo 2° de la Ley N° 20.033, en el reclamo de avalúo rol N° 10.215-06, seguido ante el Tribunal Tributario Santiago Oriente,

766-2008, Tribunal Constitucional, Solicitud de la Corte de Apelaciones de Talca, para que se emita un pronunciamiento acerca de la eventual inaplicabilidad de los artículos 6, letra B N° 3 y 6; 107 y 161 del Código Tributario, en causa “Guido González Muñoz con Servicio de Impuestos Internos”, 26 de noviembre de 2007.

781-07, Tribunal Constitucional, Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por Pablo Silva Martínez respecto del N° 3 del artículo 299 y de los artículos 431 y 433 del Código de Justicia Militar, en la causa Rol N° 1292-2001, seguida ante el Juzgado Militar de Santiago.

809-07, Tribunal Constitucional, Requerimiento de inaplicabilidad presentado por Turismo Aventura Casablanca Limitada, respecto del inciso primero del artículo 358 del Decreto Ley N° 574, de 1974, en causa caratulada “Fisco de Chile con Turismo Aventura Casablanca Limitada”, Rol N° 2143-1997, del Segundo Juzgado de Letras en lo Criminal de Valdivia.

1225-08, Tribunal Constitucional, Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de Daniel Ernesto Adaro Silva, respecto del artículo 61 de la Ley N° 18.695, Orgánica Constitucional de Municipalidades, en la causa electoral Rol 2-2008, del Tribunal Regional Electoral de la II Región de Antofagasta, de la que conoce actualmente el Tribunal Calificador de Elecciones, bajo el Rol N° 83-2008

1288-08, Tribunal Constitucional, “Proyecto que modifica la Ley N° 17.997 Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional”

1493-09, Tribunal Constitucional, Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de Manuel Contreras Sepúlveda, respecto de los artículos 109,110,274,424 y 499 y otros del Código de Procedimiento Penal, en rol N° 2596 – 2009 de la Corte Suprema.

1780-10, Tribunal Constitucional, Acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de Yobana Waleska Seguel Álvarez y otros respecto del inciso primero del artículo 230 y artículo 248, letra C, del Código Procesal Penal, en los autos RIT 48-2006 sustanciados ante el Juzgado de Garantía de San José de la Mariquina.

1873-10, Tribunal Constitucional, “Inversiones Rotondo Limitada con Municipalidad de Las Condes”, considerando décimo tercero

2193-12, Tribunal Constitucional, Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por el abogado Francisco Andrés Ramírez Moreno, en representación de la Comisión Liquidadora Promepart S.A., respecto del artículo 470 del Código del Trabajo, en los autos RIT J-2049-2011, caratulados “Aguilera con Promepart S.A.”, sobre procedimiento ejecutivo laboral, sustanciados ante el Juzgado de Cobranza Laboral y Previsional de Santiago.

2463-2013, Tribunal Constitucional, “Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de inaplicabilidad presentado por Hernán Maluk Manzano respecto del inciso final del artículo 40° de la Ley N° 18.287”.

4091-17, Tribunal Constitucional, Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por PricewaterhouseCoopers Consultores, Auditores SpA, y otro, respecto del artículo 768, inciso segundo del Código de Procedimiento Civil y de los artículos 28 N° 2 y 30 del DL N° 3538, que crea la Superintendencia de Valores y Seguros (hoy Comisión para el Mercado Financiero), en el proceso sobre reclamación de multa, seguido ante el 14° Juzgado de Letras en lo Civil de Santiago, bajo el Rol C-7464-2014.

ANEXO 1 RESUMEN DE VOTACIÓN DE MINISTROS DEL EXCELENTÍSIMO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN REQUERIMIENTOS DE INAPLICABILIDAD CONTRA EL INCISO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 768 DEL CPC EN PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Fecha Fallo	Rol	Nombre Recurrente	Marcelo Venegas	Ricardo Israel	Christian Suarez	Francisco Fernandez	Raúl Bertoin	Hernán Vodanovic	Carlos Carmona	Marisol Peña	Domingo Hernandez	Gonzalo Garcia	Nelson Pozo	Iván Aróstica	Juan Romero	María Luis Brahm	Cristián Letelier	José Ignacio Vásquez	María Pía Silva	Miguel Ángel Fernández	Fallo	Por Acoger	Por Rechazar	
05-07-2012	2034-11	Orpi S.A.	Si	Si	No			Si	No	No		No		Si								4	4	
21-06-2013	2467-13	Inversiones Agrofrutera S.A.																			Inadmisible			
22-10-2013	2521-13	Inversiones Santa Ana Limitada																			Inadmisible			
02-01-2015	2529-13	Hotels de Chile S.A.				No	Si	Si	No	No	No			Si	Si							5	4	
11-08-2015	2872-15	Inversiones Quimetal S.A.																			Inadmisible			
03-09-2015	2723-14	Protección Igual Chile S.A.				No			No	No	No	No	No	Si	Si		Si					4	6	
21-07-2016	2898-15	Feria Ganaderos de Osorno S.A.							No	No	No	No	No	Si	Si		Si					5	4	
21-07-2016	2862-15	Valdivia Montecinos							No	No	No	No	No	Si	Si		Si					5	5	
21-07-2016	2873-15	Plásticos Técnicos S.A.							No	No	No	No	No	Si	Si		Si					5	4	
20-10-2016	2971-16	Gonzalez Ponce							No	No	No	No	No	Si	Si		Si					5	3	
30-03-2017	3246-16	Acenor Aceros del Norte S.A.							No	No	No	No	No	Si	Si		Si					5	5	
20-06-2017	3220-16	Consortio CVV Ingetal S.A.							No	No	No	No	No	Si	Si		Si					5	5	
22-06-2017	3175-16	Cencosud Retail S.A.							No	No	No	No	No	Si	Si		Si					5	5	
13-11-2018	4398-18	Sernob Limitada									No	No	No	Si			Si	No	Si			5	3	
28-11-2018	4376-18	Los Parques S.A.									No	No	No	Si	Si		Si	Si	Si			7	2	
28-11-2018	4989-18	Muñoz Flores									No	No	No	Si	Si		Si	Si	Si			7	3	
22-01-2019	3867-17	Befan Dos S.A.								No	No	No	No	Si	Si		Si	Si	Si			5	3	
Total por Acoger			1	1	0	0	1	2	0	0	0	0	0	14	12	13	12	11	2	3				
Total por Rechazar			0	0	1	2	0	0	10	11	11	11	9	0	0	0	0	0	0	1	0			