

**UNIVERSIDAD CATOLICA DE LA SANTISIMA CONCEPCION**

**Facultad de Derecho**

**Licenciatura en Derecho**



**UNIVERSIDAD CATOLICA  
DE LA SANTISIMA CONCEPCION  
FACULTAD DE DERECHO.**

**Análisis jurisprudencial de la acción de reclamación por  
vulneración de derechos en materia tributaria.**

**DANIEL ALEJANDRO VALENZUELA MUÑOZ**

**ALONSO DIONISIO VARGAS GUERRERO**

**Profesor guía: Juan Carlos Ochoa Sepúlveda**

Concepción, Diciembre de 2015

*A mi padre Herminio Valenzuela Muñoz, por su apoyo incondicional desde que comencé este arduo camino, y que ahora lo recorre a mi lado desde el cielo.*

## **AGRADECIMIENTOS**

*A mi madre, padre y hermanas por su cariño y apoyo*

*A mi madre Eloísa por su incansable apoyo y a mis hermanos Felipe y Francisco. Por último, agradecer a mi amada compañera de vida Ingrid por su amor y paciencia y por siempre confiar en mí y a nuestro hijo Diego Valenzuela Castillo por ser la motivación de todo lo que realizo en mi vida.*

# ÍNDICE DE CONTENIDOS

<b>CAPITULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....</b>	<b>1</b>
1.1 Antecedentes y surgimiento del Problema.....	1
1.2 Problema de investigación.....	3
1.3 Pregunta de Investigación.....	3
1.4 Objetivo general.....	4
1.5 Objetivos específicos.....	4
1.6 Hipótesis.....	5
1.7 Importancia o justificación del problema de investigación.....	6
<b>CAPITULO II: INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>7</b>
2.1 Marco normativo de la acción de reclamación.....	7
2.2 Normas procedimentales de la acción de reclamación.....	9
2.2.1 Interposición.....	9
2.2.2 Plazos.....	10
2.2.3 Tramitación.....	11
2.3 Sentido y alcance de las garantías constitucionales de la acción de reclamación.....	16
2.3.1 Libertad económica.....	17
2.3.2 Igualdad y no discriminación en materia económica.....	18
2.3.3 El derecho de propiedad.....	21
2.4 El recurso de protección en materia tributaria.....	22
2.4.1 Presupuestos del recurso de protección en materia tributaria.....	23
2.4.2 Diferencias entre acción de relación y recurso de protección.....	24

<b>CAPITULO III: ESTUDIO CASUÍSTICO DE LA ACCIÓN DE RECLAMACIÓN.....</b>	<b>27</b>
3.1 Análisis de causas de acción de reclamación a nivel nacional.....	27
3.2 estudio de causas de la acción de reclamación por región.....	28
3.3 Resumen de la estadística nacional.....	30
3.4 Conclusiones de los datos estadísticos.....	31
<b>CAPITULO IV: ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL.....</b>	<b>32</b>
4.1 Análisis causas declaradas inadmisibles.....	32
4.1.1 Existencia de otro procedimiento tributario aplicable.....	32
4.1.2 Extemporaneidad.....	34
4.1.3 Falta de fundamento.....	35
4.1.4 Incompetencia del TTA.....	38
4.2 Análisis causas rechazadas.....	40
4.2.1 Existencia de otro procedimiento tributario aplicable.....	40
4.2.2 Acto reclamado no vulnera derechos.....	44
4.2.3 No devolución de remanente.....	48
4.2.4 Restricción de timbraje.....	51
4.2.5 Extemporaneidad.....	53
4.3 Análisis causas acogidas.....	54
4.3.1 No devolución de remanente.....	54
4.3.2 Exclusión arbitraria de régimen tributario del artículo 14 ter de la LIR.....	56
4.3.3 Servicio se niega a entregar documentación.....	58
4.3.4 Restricción de timbraje sin fundamento.....	61
4.3.5 Servicio exige término de giro para optar a condonar intereses.....	65
4.3.6 Omisión de comunicar a tesorería el cambio de monto de impuesto.....	68
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>74</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>78</b>

## ÍNDICE DE GRÁFICOS Y TABLAS.

1. Tabla N° 1 Causas Ingresadas Tribunales Tributarios y Aduaneros año 2010 a 2014.....	27
2. Gráfico 1. Causas por procedimiento de Vulneración de Derechos a nivel nacional.....	28
3. Tabla N° 2 Causas de procedimiento de vulneración de derechos por región.....	29
4. Tabla N° 3 Causas de procedimiento de vulneración de derechos a nivel nacional.....	30

## **CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.**

### **1.1 ANTECEDENTES Y SURGIMIENTO DEL PROBLEMA.**

La Ley 20.322 publicada el 27 de Enero de 2009, perfeccionó la justicia tributaria en nuestro país mediante la creación de Tribunales Tributarios y Aduaneros, solucionando la problemática que generaba la jurisdicción delegada a cargo de los Directores Regionales, la cual afectaba principalmente la independencia e imparcialidad de esta judicatura. Dicha reforma modifica diversos procedimientos tributarios, creando además un procedimiento especial aplicable cuando un contribuyente considera vulnerados, por actos u omisiones del Servicio de Impuestos Internos (en adelante Servicio o SII), sus derechos tanto constitucionales y legales consagrados en el Código Tributario (en adelante CT), esta acción surge como una necesidad de que las garantías constitucionales deban manifestarse en forma expresa en el campo tributario, como ha sido la tendencia en el derecho comparado y que en términos simples incorporan en su legislación derechos enumerados taxativamente en protección de los contribuyentes<sup>1</sup>.

Si en el ejercicio de las amplias atribuciones del Servicio se incurre en acciones u omisiones ilegales o arbitrarias, los contribuyentes están facultados para interponer una Acción de Reclamación por Vulneración de los Derechos Constitucionales establecida en el artículo 155 y siguientes del Código Tributario, ante los Tribunales Tributario y Aduaneros (en adelante TTA), acción que ampara la libertad en materia económica, la no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica, y el derecho de propiedad, numerales 21º, 22º y 24º respectivamente, artículo 19 de la Constitución Política de la República.(en adelante CPR)

---

<sup>1</sup> .-Massone Parodi, Pedro, Tribunales y procedimientos Tributarios, editorial legal publishing, Santiago 2009, p 172

La Ley 20.420 publicada el 19 de Febrero de 2010, incorporó el nuevo artículo 8 bis al título preliminar del D.L. 830 de 1974 sobre Código Tributario, estableciendo una declaración de derechos del contribuyente ante la actuación del SII, y en su inciso segundo señala la herramienta para su debido resguardo, haciendo aplicable el Procedimiento de Reclamación de Vulneración de Derechos para garantizarlos, esta modificación legal se hacía necesaria en concordancia a la tendencia del derecho tributario internacional, de señalar los derechos de los contribuyentes en materia tributaria. En este sentido el proyecto de ley (Boletín N° 3.8445-05) se argumentó lo siguiente: *“Los derechos fundamentales garantizados por la Constitución deben reflejarse necesariamente en el campo tributario. Aunque la Carta Fundamental no contenga, de manera explícita, una enunciación o catálogo de lo que podría llamarse “derechos del contribuyente”, ello no significa que éstos no existan, pues son expresión de los derechos de todas las personas, por lo que deben ser respetados, amparados y promovidos por el Estado. Por lo mismo, su ejercicio puede ser garantizado por el legislador, como complemento y desarrollo de las normas constitucionales, enunciándolos sistemáticamente a través de una ley especial, como está ocurriendo en diversos países de Europa y América”*<sup>2</sup>.

El objeto de nuestra investigación no se centrará en el estudio de las normas en materia de protección del contribuyente establecido en Artículo 8 bis del Código Tributario, ya que esta norma no reviste mayor complejidad en cuanto a la identificación del derecho que merece protección, sino que se enfocará en los derechos constitucionales enumerados en el artículo 155 del mismo cuerpo legal, que son objeto del Procedimiento en comento, debido que al estar dichas garantías consagradas de manera amplia en la carta fundamental, se necesita para su mejor entendimiento una explicación detallada de la forma en que éstos se manifiestan frente al contribuyente y los casos en que procede la tutela en la práctica, es decir, las situaciones fácticas concretas constitutivas de vulneración de derechos por parte del Servicio y que sean objeto de la Acción de Reclamación por Vulneración de Derechos.

---

<sup>2</sup>Centro de Estudios Tributarios (CET) Universidad de Chile-reporte tributario n°4, mayo 2010

## **1.2 PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.**

Determinar si la acción de vulneración de derechos en materia tributaria es una herramienta eficaz para proteger las garantías constitucionales de los contribuyentes ante actos u omisiones arbitrarias del SII.

## **1.3 PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN.**

¿La acción de vulneración de derechos en materia tributaria es eficaz para proteger las garantías constitucionales de los contribuyentes ante actos u omisiones arbitrarias el Servicio de Impuestos Internos?

#### **1.4 OBJETIVO GENERAL.**

Establecer los supuestos de hecho o manifestaciones concretas constitutivas de vulneración de derechos constitucionales en materia tributaria, que hagan aplicable la Acción de Reclamación de Vulneración de Derechos, establecido en el Artículo 155 y siguientes del Código Tributario.

#### **1.5 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.**

- Analizar la jurisprudencia nacional en el Procedimiento de Reclamo de Vulneración de Derechos
- Determinar la cantidad de acciones de Reclamación por Vulneración de Derechos que se han interpuesto a nivel nacional, distinguiendo entre resoluciones inadmisibles, desistidas y falladas.
- Señalar causales de inadmisibilidad de la Acción de Reclamación por Vulneración de Derechos ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros.
- Distinguir causales de rechazo y acogida específicos de esta Acción de Reclamo ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros.
- Comparar la Acción de Reclamo por Vulneración de Derechos con el Recurso de Protección en materia tributaria.

## **1.6 HIPÓTESIS.**

El Procedimiento de Reclamación por Vulneración de Derechos sería de carácter restrictivo en cuanto a su aplicación práctica, lo cual sumado a la complejidad de encasillar las garantías constitucionales de la libertad económica, la no discriminación arbitraria y el derecho de propiedad a múltiples manifestaciones prácticas, harían que esta acción fuese de difícil interposición por parte de los contribuyentes.

Por lo tanto para nuestro estudio la hipótesis es que la Acción de Reclamación de Vulneración de Derechos en materia tributaria sería de escasa utilización por parte de los contribuyentes y que además presentaría un alto rechazo por parte de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, por lo que resultaría ser, en la práctica, de poca efectividad para tutelar los derechos de los contribuyentes.

## **1.7 IMPORTANCIA O JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.**

El Reclamo por Vulneración de Derechos en materia tributaria tiene por objetivo mantener el necesario equilibrio que debe existir entre el poder del ente fiscalizador y el deber de los contribuyentes y, en consecuencia, por medio de esta acción, se pretende evitar que la autoridad administrativa, sea por carecer de atribuciones, sea por excederse en las que ostenta, incurra en actos u omisiones ilegales o arbitrarias que priven, perturben o amenacen el legítimo ejercicio de los derechos que la carta Fundamental y el Código Tributario asegura a las personas.

Además debido a las múltiples manifestaciones de las garantías constitucionales en las actividades de los contribuyentes, en conjunto con la complejidad técnica de las normas tributarias, dificulta la labor de establecer cuáles son los supuestos de hecho que constituyen actos u omisiones que contravengan o quebranten dichas garantías susceptibles de efectiva tutela por esta acción.

En este sentido gran parte de nuestra investigación se enfocará en el análisis de diversos fallos pronunciados por los Tribunales Tributarios y Aduaneros del país, estudio casuístico que nos permitirá establecer la conveniencia y efectividad práctica de la Acción de Reclamación de Vulneración de Derechos en materia tributaria, buscando identificar diversas causales concretas de actos u omisiones que vulneren las garantías constitucionales de los contribuyentes, así como motivos que indiquen lo contrario, y por consiguiente intentar configurar ciertos patrones o guías que nos permitan una mejor comprensión de esta acción cautelar.

En definitiva buscaremos demostrar que no basta el establecimiento de una acción especial que garantice ciertos derechos establecidos en la Constitución Política, sino que además se tutele efectivamente estos derechos en la realidad y por ende se constituya como una herramienta eficaz frente a actuaciones u omisiones arbitrarias o ilegales por parte de Estado.

## CAPITULO II: INTRODUCCIÓN.

### 2.1 MARCO NORMATIVO DE LA ACCIÓN DE RECLAMACIÓN DE VULNERACIÓN DE DERECHOS.

Este procedimiento se encuentra regulado en artículo 155 y siguientes Código Tributario, señalando que si por producto de un acto u omisión del SII, un particular es vulnerado en determinadas garantías constitucionales, podrá recurrir ante el TTA en cuya jurisdicción hubiese tenido lugar tal vulneración, destacando que dicha materia no esté sujeta a otros procedimientos establecidos en el libro tercero del Código Tributario.

Artículo 155 del CT: *“Si producto de un acto u omisión del Servicio, un particular considera vulnerados sus derechos contemplados en los numerales 21°, 22° y 24° del artículo 19 de la Constitución Política de la República, podrá recurrir ante el Tribunal Tributario y Aduanero en cuya jurisdicción se haya producido tal acto u omisión, siempre que no se trate de aquellas materias que deban ser conocidas en conformidad a alguno de los procedimientos establecidos en el Título II o en los Párrafos 1° y 3° de este Título o en el Título IV, todos del Libro Tercero de este Código.*

*La acción deberá presentarse por escrito, dentro del plazo fatal de quince días hábiles contados desde la ejecución del acto o la ocurrencia de la omisión, o desde que se haya tenido conocimiento cierto de los mismos, lo que se hará constar en autos.*

*Interpuesta la acción de protección a que se refiere el artículo 20 de la Constitución Política, en los casos en que ella proceda, no se podrá recurrir de conformidad a las normas de este Párrafo, por los mismos hechos”.*

Los presupuestos de este reclamo son:

1. Acto u omisión del SII que vulnere derechos expresamente mencionados por el artículo 155 del CT (contemplados en el artículo 19 N° 21 la libertad económica, N° 22 la no discriminación arbitraria en materia económica y N° 24 el derecho de propiedad, de la CPR)

2. Que no se trate de materias que deban ser conocidas en conformidad a otros procedimientos contemplados en el Título II o en los Párrafos 1º y 3º del Título III o en el Título IV, todos del Libro Tercero del Código Tributario, es decir:
  - i. Procedimiento General de Reclamación.
  - ii. Procedimiento Especial de Reclamo de Avalúo de Bienes Raíces.
  - iii. Procedimiento de Determinación Judicial del Impuesto de Timbres y Estampillas.
  - iv. Procedimientos Generales para la Aplicación de Sanciones.
  - v. Procedimientos Especiales para la Aplicación de Ciertas Multas.
  
3. Que no se haya interpuesto por los mismos actos u omisiones Recurso de Protección contemplado en el artículo 20 de la CPR (artículo 155, inciso 3º). El Tribunal Constitucional declaró que la palabra “*interpuesta*” es constitucional ya que esta improcedencia o incompatibilidad sólo tiene lugar desde que la Corte de Apelaciones respectiva declara admisible el Recurso de Protección de acuerdo el artículo 20 CPR.<sup>3</sup>

En consecuencia nos encontramos frente a una acción de carácter restringido, ya que “procede siempre que no se trate de materias que inciden directamente en la determinación de un tributo o que deban ser conocidas en conformidad a otro procedimiento tributario”<sup>4</sup>. Por lo tanto esta acción atañe exclusivamente a la actividad administrativa y fiscalizadora del Servicio, y debido a estos diversos presupuestos exigidos para su procedencia, tendrían como consecuencia lógica una escasa utilización en la práctica de esta Acción de Reclamación o Amparo Tributario y por otro lado un amplio rechazo por parte de los TTA.

---

<sup>3</sup> .-Tribunal Constitucional, 30 diciembre 2008, declaración 9ª rol1.234-2008.

<sup>4</sup> .-Evans Espiñeira, Eugenio, Los tributos en la Constitución, , Editorial Jurídica de Chile, Santiago 2010, p 75

## **2.2 NORMAS PROCEDIMENTALES DE LA ACCIÓN DE RECLAMACIÓN**

Esta acción cautelar se reglamenta en el párrafo II del título III del libro III del Código Tributario, compuesto por tres artículos, preceptos que no regulan este procedimiento de manera detallada, por lo que dispone en su artículo 157: *“En lo no establecido por este Párrafo, y en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita, se aplicarán las demás normas contenidas en el Título II de este Libro. En todo caso, el solicitante podrá comparecer sin patrocinio de abogado”*.

Por consiguiente todo lo que no esté previsto por la ley respecto la tramitación de la Acción de Reclamación por Vulneración de Derechos se aplicarán supletoriamente las normas del Procedimiento General de Reclamación.

### **2.2.1 Interposición.**

Este reclamo se debe presentar por escrito ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente dentro del plazo fatal de 15 días hábiles, en virtud del artículo 155, inciso segundo CT, cumpliendo los requisitos del escrito del reclamo los encontramos en el artículo 125 del mismo cuerpo normativo, a saber:

Artículo 125. La reclamación deberá cumplir con los siguientes requisitos:

*1º. Consignar el nombre o razón social, número de Rol Único Tributario, domicilio, profesión u oficio del reclamante y, en su caso, de la o las personas que lo representan y la naturaleza de la representación.*

*2º. Precisar sus fundamentos.*

*3º. Presentarse acompañada de los documentos en que se funde, excepto aquellos que por su volumen, naturaleza, ubicación u otras circunstancias, no puedan agregarse a la solicitud.*

*4º. Contener, en forma precisa y clara, las peticiones que se someten a la consideración del Tribunal.*

Continúa dicha disposición; *“Si no se cumpliere con los requisitos antes enumerados, el Juez Tributario y Aduanero dictará una resolución, ordenando que se subsanen las omisiones en que se*

*hubiere incurrido, dentro del plazo que señale el tribunal, el cual no podrá ser inferior a tres días, bajo apercibimiento de tener por no presentada la reclamación. Respecto de aquellas causas en que se permita la litigación sin patrocinio de abogado [Acción de Reclamación de Vulneración de Derechos], dicho plazo no podrá ser inferior a quince días".*

Además se debe identificar el órgano ante el cual se reclama, en virtud de las reglas de competencia y estampar la firma del reclamante o de su representante legal o mandatario.<sup>5</sup>

Finalmente en virtud del artículo 131 bis, inciso 4° para efectos de las notificaciones por carta certificada, el reclamante deberá designar, en la primera gestión que realice ante el Tribunal, un domicilio dentro del radio urbano de una localidad ubicada en alguna de las comunas de la Región sobre cuyo territorio ejerce competencia. Si no se designa domicilio, el TTA dispondrá que se efectúe dicha designación en un plazo de cinco días, bajo apercibimiento de que las notificaciones se realicen mediante la publicación de su texto íntegro en internet.

### **2.2.2 Plazos.**

El plazo para interponer esta acción es de 15 días hábiles, contados desde la ejecución del acto o la ocurrencia de la omisión o desde que se tenga conocimiento cierto de los mismos, lo que tendrá que constar en autos, según lo indicado en el artículo 155, inciso 2°, Código Tributario.

A su vez el artículo 156 en su parte pertinente dispone: *“Presentada la acción el Tribunal examinará si ha sido interpuesta en tiempo y si tiene fundamentos suficientes para acogerla a tramitación. Si su presentación ha sido extemporánea o adolece de manifiesta falta de fundamento, la declarará inadmisibile por resolución fundada”.*

Cabe destacar la aplicación supletoria del artículo 131, que señala que: *“Los plazos de días que se establecen en el Libro tercero comprenderán sólo días hábiles. No se considerarán inhábiles para*

---

<sup>5</sup>.- Massone Parodi, Pedro, ob. Cit., p 101.

*tales efectos ni para practicar las actuaciones y notificaciones que procedan, ni para emitir pronunciamientos, los días del feriado judicial a que se refiere el artículo 313 del Código Orgánico de Tribunales, en cuanto todos ellos deban cumplirse por o ante el Tribunal Tributario y Aduanero”.*

Se entiende que el plazo de días hábiles es de lunes a sábado, excluyendo festivos, dado que se trata de un plazo jurisdiccional, no administrativo. Para determinar el cómputo de este plazo se aplica el artículo 148 del Código Tributario que reconduce a las normas del Libro I del Código Procedimiento Civil.

*Artículo 148.- 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.*

Como observación respecto al plazo de interposición del reclamo, es nuestro parecer que un plazo demasiado corto puede generar varios casos de extemporaneidad, siendo perjudicial sobre todo respecto en aquellos casos que en el fondo sí impliquen vulneración de derechos pero por requisitos de forma sea declarada inadmisibile la pretensión. Además, sería útil, en razón de la sintonización de las normas jurídicas, extender el plazo a 30 días corridos, ocurre con el Recurso de protección, ya que la armonía entre estos preceptos legales nos parece necesaria al ser procedente cualquiera de ellas ante vulneración de las mismas garantías constitucionales.

### **2.2.3 Tramitación.**

#### **A. Examen de admisibilidad.**

En cuanto su tramitación, se hará por parte del Tribunal Tributario y Aduanero un examen de admisibilidad en cuanto a los plazos y fundamentos necesarios para su procedencia, el no

cumplimiento de estos requisitos de procedencia tendrá como consecuencia la declaración de oficio, de ser inadmisibile el reclamo por resolución fundada (artículo 156, inciso 1°, C T).

Dicha resolución será notificada por carta certificada, y se entenderá practicada al tercer día contado desde aquél en que fue expedida por el tribunal, sin perjuicio de la publicación de su texto en el sitio web del TTA (artículo 131 bis, inciso 3°, CT). Respecto de la resolución que declare inadmisibile un reclamo, podrán interponerse los recursos de reposición y de apelación, en el plazo de 15 días contado desde la respectiva notificación. De interponerse apelación, deberá hacerse siempre en subsidio de la reposición y procederá en el solo efecto devolutivo., regla consagrada en el artículo 139 inciso 2° del mismo cuerpo legal.

#### **B. Traslado.**

Acogido a tramitación el reclamo, se dará traslado al SII por 10 días, como se señaló previamente son días hábiles, de lunes a sábado al tratarse de términos jurisdiccionales, no administrativos. La notificación al servicio de la resolución que le confiere traslado del reclamo se efectuará por correo electrónico, a la dirección que el respectivo Director Regional deberá registrar ante el Tribunal de su jurisdicción (artículo 131 bis, inciso 6° del CT).

El SII puede adoptar las siguientes actitudes:

- i. Realizar contestación; la cual deberá contener, una expresión clara de los hechos y fundamentos de derechos en que se apoya, y las peticiones concretas que se someten a la decisión del TTA (artículo 132, inciso 1°, CT).
- ii. No contestar; en este caso, si correspondiere, se abrirá un término probatorio de 10 días en virtud del artículo 156, inciso 2°, del C T.
- iii. Interponer un incidente; de acuerdo a las reglas generales podrá interponer, por ejemplo, un incidente de incompetencia del Tribunal Tributario y Aduanero.

- iv. Interponer un recurso de reposición en virtud del artículo 133 del CT, el cual señala que las resoluciones que se dicten durante la tramitación de un reclamo, con excepción de ciertas resoluciones, sólo serán susceptibles del recurso de reposición, el cual deberá interponerse dentro del término de cinco días, contado desde la notificación correspondiente. En su inciso 2° dispone que la resolución que falle la reposición no es susceptible de recurso alguno.

### **C. Recepción de la causa a Prueba.**

Vencido el plazo señalado anteriormente, haya o no contestado el SII, si existiesen hechos sustanciales, pertinentes o controvertidos se abrirá un término probatorio de 10 días, en el cual las partes deberán rendir todas sus pruebas, el Tribunal las apreciará de acuerdo a las reglas de la sana crítica (artículo 156, inciso 2°, C T).

La resolución que recibe la causa a prueba contendrá los puntos sobre los cuales deberá recaer la misma, y será notificada a las partes por carta certificada, la cual se entenderá practicada al tercer día de expedida dicha carta por el TTA correspondiente, en atención a lo dispuesto en el artículo 131 bis, inciso 3° del Código Tributario.

### **D. Medios de prueba.**

Las normas que regulan esta materia son las del Procedimiento General de Reclamación por remisión del artículo 157 del Código Tributario ya comentado, por ende se aplica supletoriamente lo dispuesto en el artículo 132 del Código Tributario, a saber:

**1.-Testigos:** En los primeros dos días del probatorio cada parte deberá acompañar una nómina de los testigos de que piensa valerse, con expresión de su nombre y apellido, domicilio y profesión u oficio (inciso 4°). El máximo de testigos que podrán declarar ante el TTA son de cuatro personas (inciso 5°).

**2.- Oficios o informes de peritos:** El Tribunal Tributario y Aduanero dará lugar a la petición de oficios cuando se trate de requerir información pertinente sobre los hechos materia del juicio, debiendo señalarse específicamente el o los hechos sobre los cuales se pide el informe (inciso 6°).

**3.- Confesión:** El Director, los Subdirectores y los Directores Regionales no tendrán la facultad de absolver posiciones en representación del Servicio. (inciso 9°).

**4.- Otras pruebas:** Se admitirá, además, cualquier otro medio probatorio apto para producir fe. (inciso 10°).

En este sentido el artículo 132 en su inciso 11° señala una norma importante ya que dispone que: *“No serán admisibles aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63 y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo. El reclamante siempre podrá probar que no acompañó la documentación en el plazo señalado, por causas que no le hayan sido imputables, incluyendo el caso de haber solicitado al Servicio prórroga del plazo original para contestar la referida citación y ella no fue concedida o lo fue por un plazo inferior al solicitado”.*

#### **E. Valoración de la prueba.**

El artículo 156, inciso 2°, del Código Tributario señala que la prueba rendida se apreciará de acuerdo a las reglas de la sana crítica, por su parte el artículo 132, inciso 14° dispone: [...] *“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”.*

No obstante lo anterior, los actos o contratos solemnes sólo podrán ser acreditados por medio de la solemnidad prevista por la ley. En aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad (artículo 132, inciso 15° C T)

#### **F. Sentencia.**

El artículo 156, inciso 3° del Código Tributario dispone que una vez vencido el término probatorio, el Tribunal deberá dictar sentencia dentro del plazo de 10 días. El fallo contendrá todas las providencias que el Tribunal juzgue necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del solicitante, sin perjuicio de los demás derechos que pueda hacer valer ante la autoridad o los tribunales correspondientes y se notificará al recurrente por carta certificada.

#### **2.2.4 Recursos.**

Contra esta resolución sólo procede el recurso de apelación dentro del plazo fatal de 15 días hábiles contados desde la respectiva notificación (artículo 66, Código Procedimiento Civil). La Corte conocerá el recurso en cuenta y en forma preferente, salvo que cualquiera de las partes dentro del plazo de 5 días hábiles contado desde el ingreso de los autos en la Secretaria de la Corte, solicite alegatos (artículo. 156, inciso 4°, CT). El Tribunal podrá decretar orden de no innovar, en cualquier estado de la tramitación. (artículo. 156, inciso 5°, CT).

### **2.3 SENTIDO Y ALCANCE DE LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES RELATIVAS AL ACCIÓN DE RECLAMACIÓN DE DERECHOS EN MATERIA TRIBUTARIA.**

Si bien el presente estudio se enfoca en la Acción de Reclamación por Vulneración de Derechos y en el estudio de su casuística, para poder comprenderlo de una manera más profunda, resulta fundamental analizar la identidad de los derechos cautelados por esta acción y determinar su contenido y alcance, las cuales están consagradas en términos amplios, siendo posible múltiples manifestaciones por lo que pueden ser de difícil adecuación práctica en materias tributarias.

Es evidente que esta situación es diametralmente opuesta a los derechos contemplados en el artículo 8 bis del Código Tributario, en el que la ley hace una enumeración de los derechos del contribuyente a los cuales hace extensiva la protección de nuestro procedimiento estudiado, por lo que es mucho más fácil identificar en cómo se expresa el derecho cautelado para sus titulares, por ende el trabajo de interpretación de esas normas jurídicas resulta ser menos complejo.

Por lo tanto nos encontramos con una acción jurisdiccional especial, de procedencia restringida que busca garantizar derechos establecidos en términos amplios, siendo aplicados sólo en el ámbito tributario y respecto únicamente del actuar administrativo y fiscalizador del SII, lo cual conlleva consecuentemente a una dificultad interpretativa práctica, la cual pretendemos sea superada por medio de este trabajo, precisando en qué sentido deben entenderse estas garantía constitucionales tuteladas por esta acción, por lo que nos parece conveniente dedicar unos breves comentarios de lo que nuestra jurisprudencia entiende en qué consiste cada garantía constitucional y cómo debe entenderse el derecho abstracto para sus titulares.

### 2.3.1 LIBERTAD ECONOMICA.

Consagrada en el artículo 19 n° 21 de la carta fundamental asegura a todas las personas el derecho de desarrollar cualquier actividad económica que no sea contraria a la moral, orden público o la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulen.

Para desarrollar una actividad lucrativa se deben observar los principios constitucionales del Orden Público Económico: subsidiaridad, libertad económica, igualdad ante la ley y no discriminación arbitraria, derecho de la propiedad privada, justicia e igualdad ante los tributos, disciplina y limitación del gasto fiscal, política monetaria, cambiaria independiente y revisión judicial económica.

De la libertad económica se desprende los siguientes derechos:

1. Derecho a emprender en actividades económicas.
2. Las actividades económicas emprendidas solo tenga como límite la moral, el Orden Público y las buenas costumbres.
3. Que éste derecho solo se regule por ley y no por normas de rango inferior atención al principio de la reserva legal.<sup>6</sup>

Para ejercer cualquier actividad económica de manera libre, esta se debe desarrollar observando las leyes las regulan, sin que esta regulación implique obstáculos para llevarla a cabo a través del ejercicio excesivo que potestades de los órganos fiscalizadores del estado (debiendo observancia al principio de subsidiaridad) u otros particulares.<sup>7</sup>

Esta libertad constitucional tiene como límite:

- a) La moral, el orden público y las buenas costumbres.

---

<sup>6</sup>.- Fernandois Vöhringer, Arturo, Derecho Constitucional Económico, ed. Universidad Católica de Chile, T.I., 2<sup>da</sup> edición, Santiago, 2006, pp.117y 120.

<sup>7</sup>.- Evans de la Cuadra, Enrique, Los Derechos Constitucionales, Tomo III, Ed. Jurídica de Chile, 2<sup>da</sup> edición, Santiago, 1999, pp. 140-141.

- b) También puede imponer limitaciones la autoridad administrativa a la que se le haya otorgado las potestades legales pertinentes de acuerdo al artículo 62, inciso 4, N°2 de la Constitución Política de la República sobre las funciones y facultades propias de los servicios públicos.<sup>8</sup>
- c) La potestad reglamentaria autónoma que cuentan las autoridades administrativas del artículo 32 N° 6 de la Constitución Política de la República, pero esta tendrá lugar solo cuando exista remisión legislativa, sin invadir el campo de la reserva legal ya que de lo contrario sus actuaciones adolecerían de nulidad de derecho público.<sup>9</sup>

Respecto de esta potestad reglamentaria autónoma, el SII tiene facultad para dictar circulares que podría atentar con el libre ejercicio de cualquier actividad lucrativa lícita, serán los tribunales los encargados de determinar los actos que transgreden estos límites ya que por la múltiple variedad de que puede generar la casuística la ley no las puede abordar particularmente.

---

<sup>8</sup>- Bulnes Aldunate, Luz, El Derecho a Desarrollar Cualquier Actividad Económica, en Revista de Derecho Público, N°s 37-38, enero –diciembre 1985, Universidad de Chile , pp.150-152

<sup>9</sup>- Nogueira Alcalá, Humberto, Derechos Fundamentales y Garantías Constitucionales, Tomo 4, Constitución Económica, Derechos Patrimoniales y Amparo Económico, Ed. Librotecnia, Santiago, 2010, p.29.

### 2.3.2 IGUALDAD Y NO DISCRIMINACION EN MATERIA ECONOMICA.

Nuestros altos tribunales han elaborado conceptos de lo que debe entenderse como igualdad ante la ley y la no discriminación arbitraria en materia económica que nos parece conveniente tener en cuenta. La Corte Suprema en diversos fallos ha declarado que; *“el principio de igualdad ante la ley supone que todos los que se encuentren en una misma situación fáctica deben tener idéntico tratamiento y ser considerado bajo un mismo tratamiento jurídico, y con ello salvaguardar el derecho de participar con igualdad de oportunidades en la vida nacional, sin establecer respecto de nadie diferencias arbitrarias”*<sup>10</sup>

El concepto de discriminación arbitraria ha sido definido por el Tribunal Supremo como *“toda diferenciación o distinción realizada por el legislador o por cualquier autoridad pública que aparezca como contraria a la ética elemental o a un proceso normal de análisis intelectual ; en otros términos, que no tenga justificación racional o razonable, lo que equivale a decir que el legislador no puede por ejemplo, dictar una ley que imponga distintos requisitos u obligaciones a personas distintas en iguales circunstancias”*.<sup>11</sup> Este principio se hace una necesidad por la desconfianza hacia el Estado ya que el derecho económico se vale de fuentes administrativas inferiores con dificultad para perfilar instituciones propias, al ser de rango inferior a la ley, de frecuente mutación y con amplio espacio de la discrecionalidad administrativa.<sup>12</sup>

La garantía de la no discriminación arbitraria en materia económica se encuentra en el artículo 19 N° 20 de nuestra carta fundamental, en el segundo inciso, se encarga de establecer un estatuto constitucional de los beneficios y gravámenes económicos estatales, y reúne estas características:

1. Se prohíbe discriminación arbitraria (se puede discriminar pero no arbitrariamente).

---

<sup>10</sup> .- Fallo publicado en LXXXII Revista de derecho y jurisprudencia, 2ª P., S.5a, p.176.

<sup>11</sup>.- Fallo publicado en LXXXVIII Revista de derecho y Jurisprudencia, 2ª P., S.5a,p.178

<sup>12</sup> .- Valdés Prieto, Domingo, La Discriminación Arbitraria en el Derecho Económico, Editorial Jurídica Cono Sur, Santiago, 1992.p.49

2. La autoridad administrativa no puede, por norma de rango inferior a la ley, establecer beneficios a personas entes o actividades determinadas, ya que esto es solo propio para la ley (reserva legal).
3. El beneficio o gravamen sólo puede estar destinado a algún sector, actividad o zona geográfica.
4. La estimación del costo de las franquicias o beneficios indirectos deben incluirse anualmente en la ley de presupuestos.

Hay que tener presente que la autoridad administrativa sí puede establecer en sus actos administrativos cierta discriminación pero esta debe ser ejercida con autorización legal y esta ley no debe ser arbitraria ya que el mismo constituyente establece los límites de ellas. En este mismo sentido la garantía constitucional de la no discriminación arbitraria está íntimamente relacionada con el derecho de la igualdad ante la ley, por lo que nos parece pertinente también tratar cómo se puede manifestar esta discriminación por parte de la autoridad pública que puede resumirse en la siguiente enumeración:

- i. Beneficios y gravámenes impropios conferidos por el Estado.
- ii. Arbitrariedad como infracción a la ley.
- iii. La arbitrariedad atiende a una racionalidad intrínseca y no a una categorización. (se considera la irracionalidad de los actos con contenido económico y no necesariamente el trato distinto a diferentes grupos de personas).
- iv. Arbitrariedad como falta de motivación en los actos administrativos: es necesario que el acto administrativo se fundamente en presupuestos jurídicos exigidos por la ley pero también requiere que estén motivados por presupuestos facticos que manifiesten una necesidad pública. Sin esta motivación el acto sería arbitrario ya que carece de causa por lo que sería un acto caprichoso contrario a la ley.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup>.- Fernandois Vöhringer, Arturo, Derecho Constitucional Económico, ed. Universidad Católica de Chile, T.I., 2<sup>da</sup> edición, Santiago, 2006, pp.272, 274 a 277.

### 2.3.3 SENTIDO Y ALCANCE DEL DERECHO PROPIEDAD

El derecho de propiedad del contribuyente también es amparado por el Procedimiento de Vulneración de Derechos del Código Tributario, derecho que se encuentra consagrado por la Constitución de la República en el Artículo 19 “ *La Constitución asegura a todas las personas:*”

24°.- “*El derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales o incorporales...*”

Este artículo comprende:

1. Libertad para adquirir toda clase de bienes (garantía al derecho de la propiedad) artículo 19 N° 23 de la CPR
2. Derecho propiedad propiamente tal
3. Propiedad minera
4. Propiedad sobre las aguas
5. Propiedad intelectual e industrial

El derecho de propiedad comprende sus atributos y facultades esenciales de uso, goce y disposición, entendiéndose que es un derecho real absoluto, perpetuo e inviolable.

El artículo 19 N°24 dispone: “*nadie puede, en caso alguno, privado de su propiedad...*”, esta prohibición del constituyente demuestra que repudia la vulneración de la propiedad tanto del legislador como de la administración ya que no distingue.

La defensa del contenido esencial de la propiedad incluye el derecho de su titular a ser satisfecho en el derecho de igualdad ante las cargas públicas (19 N° 20 de CPR) esto es; no ser gravado, restringido o limitado en forma arbitrariamente discriminatoria.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup>.- Fernandois Vöhringer, Arturo, Derecho Constitucional Económico, ed. Universidad Católica de Chile, T.I., 2da edición, Santiago, 2006, pp.272, 274 a 277.

## 2.4. EL RECURSO DE PROTECCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.

Antes de la creación de la Acción de Reclamación por Vulneración de Derechos en el Código Tributario, el medio de protección utilizado por los contribuyentes en caso de padecer algún menoscabo en sus derechos constitucionales por parte del SII en ejercicio de sus facultades, era el Recurso de Protección establecido en el artículo 20 de nuestra Constitución Política<sup>15</sup>, acción constitucional de carácter cautelar, que tiene como objeto restablecer el imperio del derecho por la violación de garantías constitucionales por acciones u omisiones arbitrarias o ilegales emanadas, en este caso, del ente fiscalizador.

Hoy en día ambas acciones cautelares son incompatibles, por lo dispuesto en el artículo 157 del Código tributario, por lo que el contribuyente, frente a una posible acto u omisión vulneratorio, debe considerar cual herramienta jurisdiccional resulta más conveniente para cautelar sus derechos.

Estas garantías tributarias que pueden ser objeto de lesión por el actuar del SII pueden ser de dos tipos según la doctrina<sup>16</sup>, las cuales constituyen restricciones a la potestad impositiva del Estado.

### a) Garantías Sustantivas:

1. Legalidad del tributo (legitimidad).
2. Igualdad (en la repartición del tributo).
3. Respeto de la propiedad privada.
4. Certidumbre del tributo (hecho gravado, tasa y monto).
5. Justicia y racionalidad del tributo.

---

<sup>15</sup>.- Álamos Vera, Dagomar Eduardo, Los Derechos del Contribuyente Chileno Procedimiento de Reclamo, Un análisis de la Ley N° 20.420 de 2010, Thomson Reuters Puntotex, Santiago de Chile, 2010, página 15.

<sup>16</sup>.- Figueroa Valdés, Eduardo” Las Garantías Constitucionales del contribuyente en la Constitución de 1980”, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1985, p.42.sociedad democrática.  
consagrados en una sociedad democrática

b) Garantías Procesales: instrumentos legales para la protección de los derechos sustantivos que conforman una herramienta fundamental para conservar la legalidad de una garantía constitucional en este caso.

Dentro de nuestro ordenamiento jurídico encontramos normas sustantivas de rango constitucional como la del artículo 19 N° 20 CPR estableciendo como garantía sustantiva:

- i. la igualdad entre los contribuyentes frente a la repartición de los tributos.
- ii. La no discriminación arbitraria por parte del estado a los contribuyentes
- iii. La equidad, que los impuestos sean proporcionales y progresivos de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente.

#### **2.4.1 Presupuestos para que el recurso de protección en materia tributaria sea acogido.**

Para que un Recurso de Protección sea acogido en el campo tributario se necesita la concurrencia de los siguientes presupuestos<sup>17</sup>:

- A. Debe existir una acción u omisión arbitraria o ilegal por parte del estado o unos de sus órganos.
- B. La acción u omisión debe haber causado una privación perturbación o amenaza en el legítimo ejercicio de garantías del contribuyente amparados por el Recurso de Protección.
- C. Relación causal entre la acción u omisión arbitraria o ilegal y privación perturbación o amenaza en el legítimo ejercicio de garantías amparados por el Recurso de Protección.<sup>3</sup>

---

<sup>17</sup>.- Ugalde Prieto Rodrigo, Varela del Solar Jorge "El Recurso de Protección en Materia Tributaria", editorial jurídica Cono Sur Ltda., Santiago, 1993, p.57.

En el mismo sentido la arbitrariedad de la acción u omisión por parte del Estado o unos de sus órganos es de compleja determinación, sobre todo cuando las autoridades actúan en uso de su potestad discrecional, sin embargo la doctrina ha establecido ciertos límites del actuar administrativo y cuyo exceso en su ejercicio de actividad administrativa constituiría lo arbitrario:

- a. La razonabilidad del actuar del estado.
- b. Desviación de poder: (cuando se ejerce una potestad o competencia por parte de una autoridad del estado obteniendo un objeto diferente al espíritu de la norma que otorga dicha potestad)
- c. Buena fe: como principio rector de toda relación jurídica.
- d. Límites técnicos: la actividad administrativa en muchos aspectos es sustancialmente técnica y el ejercicio de la potestad discrecional no autoriza para obviar estos límites técnicos cuando dichas reglas sean claras y uniformes.

#### **2.4.2 Diferencias entre el recurso de protección y la acción de reclamación en materia tributaria.**

Con la entrada en vigencia de la ley 20.322 se estable un recurso de amparo de garantías de carácter tributario especial y que comparte la tutela de mismas garantías constitucionales (artículo 19 n° 21, n° 22 y n° 24 CPR), es decir que frente a una acción u omisión arbitraria o ilegal de orden tributario, procederán ambos recursos a elección del contribuyente, sin embargo, dicha ley dejó claramente establecido en su artículo 155 inciso final, que la interposición del Recurso de Protección hará inadmisibles la Reclamación de Vulneración de Derechos ante los Tribunales Tributarios y Aduanero, consagrando la incompatibilidad entre ambas acciones jurisdiccionales.

Frente a esta posibilidad de elección por parte del contribuyente, resulta útil identificar que opción es más conveniente para el caso concreto, ya que si bien ambos recursos presentan semejanzas ya sea en su carácter cautelar, que buscan resguardar las mismas garantías y en cuanto a lo procedimental, estos poseen diferencias sustanciales que mencionaremos brevemente.

1. **Tribunal competente:** el Recurso de Protección el tribunal competente será la Corte de Apelaciones en cuya jurisdicción se produjo el acto u omisión arbitraria o ilegal que produce una perturbación o amenaza de derechos, en cambio el amparo tributario es competente el Tribunal Tributario y Aduanero en cuya jurisdicción se produjere dicho acto u omisión.
2. **Plazo de interposición:** Recurso de Protección es de 30 días corridos contados desde la ejecución del acto o la ocurrencia de la omisión o desde que se haya tenido conocimiento cierto de los mismos. En cambio en la acción cautelar en estudio, el plazo es de 15 días hábiles (lunes a sábado) contados de la misma forma. (artículo 155, inciso 2, CT).
3. **Acto u omisión conculcador:** Una diferencia sutil la encontramos en los presupuestos para poder ejercer estas acciones, así en el Recurso de Protección se requiere que el acto u omisión arbitraria o ilegal cometido, **ocasione privación, perturbación o amenaza** en el legítimo ejercicio de las garantías constitucionales que tutela, en cambio la Acción de Reclamación exige que tales **actos u omisiones vulneren** los derechos del contribuyente.

Esta redacción pareciese ser inocua, pero en realidad viene a restringir aún más la aplicación de este amparo tributario, ya que para su ejercicio no bastará una simple amenaza o perturbación de sus derechos, sino que debe ser una vulneración efectiva. Así lo ha señalado el TTA del Maule en una interesante sentencia<sup>18</sup> (que será analizada en posteriormente), la cual en su considerando decimotercero recurre al diccionario de la RAE para establecer el concepto de “vulneración” y en su considerando siguiente expresa: DÉCIMO CUARTO: *“Que, en virtud de lo expuesto en el considerando anterior, el término “vulnerados” que utiliza el inciso primero del artículo 155 del Código Tributario, debe entenderse en el sentido que el acto u omisión del S.I.I., en contra de la cual se reclama a través de este procedimiento especial de reclamación, debe haber producido una transgresión, un quebrantamiento o una violación a alguno de los derechos contemplados en los numerales 21°, 22° y*

---

<sup>18</sup>.- TTA Maule, 9 de Mayo de 2014, RUC: 14-9-0000262-K RIT VD-07-00009-2014

**24° del artículo 19 de la CPR, lo que implica un daño o perjuicio efectivo a tales derechos”.**

Este dictamen fue confirmado por la Corte de Apelaciones de Talca con fecha 24 de Abril de 2015, y actualmente se encuentra firme.

4. **Campo de aplicación:** al respecto podemos señalar que el Recurso de Protección en materia tributaria está consagrado en términos amplios ya que este no se ve limitado en su aplicación a ciertos sujetos pasivos o a una actividad determinada. En cambio la acción en comento es de carácter restringido, puesto que procede ante acciones u omisiones arbitrarias o ilegales emanadas del SII y sólo respecto de su actividad administrativa y fiscalizadora, esto se colige porque dicha acción no prosperará si existe otro procedimiento tributario aplicable, de los establecidos en el Título II o en los Párrafos 1º y 3º de este Título o en el Título IV, todos del Libro Tercero del CT (artículo 155 inciso primero parte final).
  
5. **Artículo 8 bis. CT.** Por último señalaremos que con respecto al amparo tributario la ley 20.420 introdujo, entre otras normas, el artículo 8 bis que establece los derechos y deberes del contribuyente, lo cual reviste un avance en la legislación nacional en cuanto a la protección de garantías específicas de los contribuyentes, las cuales pueden ser complementadas con las garantías constitucionales, fortaleciendo así los fundamentos de los contribuyentes. El análisis jurisprudencial establecerá si esta modificación legal produjo el resultado esperado por el legislador.

Concluyendo este capítulo podemos mencionar que ambas acciones constituyen herramientas útiles para tutelar las garantías de los contribuyentes, por su parte la acción objeto de nuestra investigación reviste la ventaja de ser conocida por un tribunal altamente especializado, pero en contrapartida sus múltiples exigencias restringen en demasía su campo de aplicación, lo cual constituye la gran diferencia con su homólogo de rango constitucional, y en definitiva la preferencia entre una u otra acción cautelar dependerá de cada situación en particular.

### CAPÍTULO III: ESTUDIO CASUÍSTICO SOBRE LA ACCIÓN DE RECLAMACIÓN DE VULNERACIÓN DE DERECHOS EN MATERIA TRIBUTARIA.

Para obtener la información desplegada en esta investigación, se analizaron los datos de todas las resoluciones publicadas de manera periódica en el sitio web de los Tribunales Tributario y Aduaneros, en virtud de Artículo 131 bis Inciso primero del Código del ramo.

Primero se señalará la estadística total de causas presentadas por año en los distintos procedimientos tributarios hasta el año 2014 y a continuación se establecerá la cantidad de fallos a nivel regional.

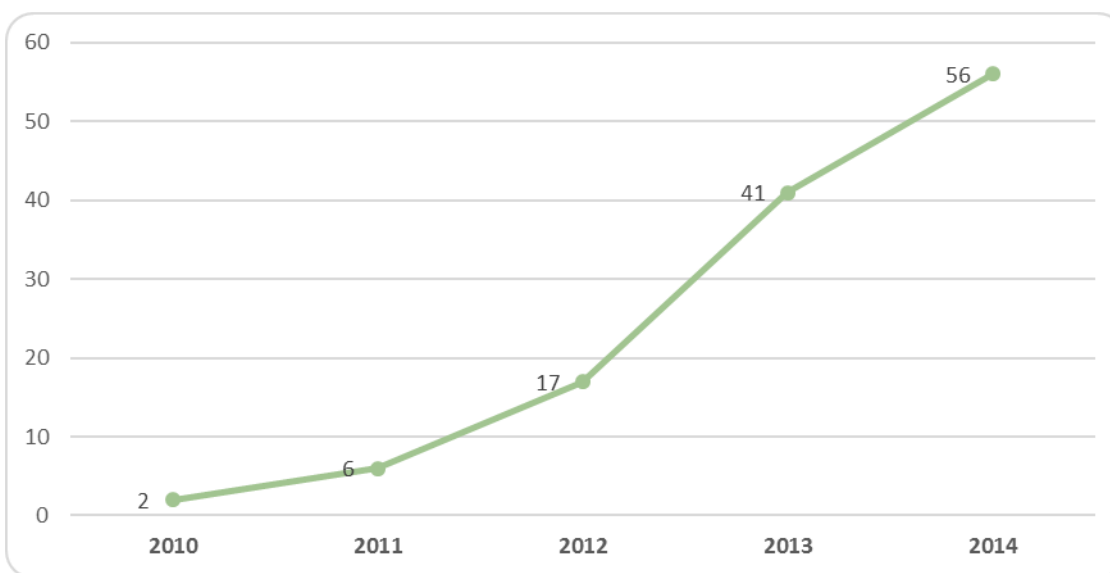
#### 3.1 Análisis causas a nivel nacional.

<b>Causas Ingresadas Tribunales Tributarios y Aduaneros año 2010 a 2014</b>						
<b>Procedimientos Tributarios</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>Total por Procedimiento</b>
General de reclamación	32	158	326	1159	1550	<b>3225</b>
Reclamación por vulneración de derechos	2	6	17	41	56	<b>122</b>
General para aplicación de sanciones	0	24	27	37	79	<b>167</b>
Especial de aplicación de ciertas multas	5	38	53	118	163	<b>377</b>
Reclamo de avalúo de bienes raíces	3	2	10	935	99	<b>1049</b>
Especial secreto bancario	-	-	-	-	1	<b>1</b>

Fuente: Estadística Consolidada años 2010 a 2014, Administradora de los TTA, sitio web [www.TTA.cl](http://www.TTA.cl).

Tabla Nº 1 Causas Ingresadas Tribunales Tributarios y Aduaneros año 2010 a 2014

En la Tabla Nº 1 podemos apreciar la distribución de las causas por procedimiento a nivel nacional, donde el procedimiento de vulneración de derechos solo representa el 2,47% equivalente a 122 causas entre los períodos 2010 y 2014.



**Gráfico 1. Causas por procedimiento de Vulneración de Derechos a nivel nacional.**

En el Gráfico 1 se observa el aumento progresivo que ha tenido el Procedimiento de Reclamo por Vulneración de Derechos en los últimos tres períodos, esto se debe a la entrada en vigencia escalonada de los TTA establecido en la Ley 20.322. En 2012 se incorpora a la justicia tributaria las regiones del Biobío, Valdivia, Los Ríos, Puerto Montt, Los Lagos y Aysén. En el período 2013, se incorporan los TTA de las regiones de O'Higgins, Valparaíso y Metropolitana.

Esta tendencia se ratifica al observar la Tabla 1 donde se muestra el aumento experimentado a partir del año 2012 de la mayoría de los procedimientos tributarios, a excepción del Procedimiento de Secreto Bancario.

### **3.2. Estudio de causas de procedimiento de vulneración de derechos a nivel regional.**

Del análisis de las causas del procedimiento en comento publicadas en las bases de datos de los TTA se obtiene un total de 97 causas de vulneración de derechos, desde el año 2010 a 2015.

Cabe mencionar que la Jurisprudencia publicada por los TTA, con respecto a la acción por vulneración de derechos, es menor a los señalados en la Tabla N°1, (122 procedimientos períodos

2010-2014) tabla que fue elaborada a partir de los datos obtenidos de la Estadística Consolidada, la cual contiene los reportes anuales de los distintos procedimientos tributarios.

Región	Ingresadas	Inadmisibles	Desistidas	Falladas
Arica y Parinacota	4	1	1	2
Tarapacá	3	2		1
Antofagasta	3			3
Atacama	1			1
Coquimbo	2			2
Valparaíso	9	5	1	3
O' Higgins	1			1
Maule	3			3
Biobío	37	6	15	16
Araucanía	5			5
Los Ríos	0			
Los Lagos	0			
Aysén	0			
Magallanes	2	1	1	
Metropolitana	27	6	5	16

Fuente: Jurisprudencia. Sitio web [www.TTA.cl](http://www.TTA.cl).

**Tabla N° 2 Causas de procedimiento de vulneración de derechos por región**

La Tabla N° 2 muestra las causas de procedimiento de vulneración de derechos por región, de donde se aprecia que las regiones con más causa presentadas a la fecha es la región del Biobío seguida por la región Metropolitana. Por otro lado se puede establecer que la gran mayoría de las regiones no presenta más de cinco casos y que existen regiones del país en que no se han presentado esta acción de reclamación como es el caso de la región de Los Ríos, Los Lagos y Aysén.

### 3.3. Resumen de la Estadística a nivel nacional.

Dentro de las Acciones de Reclamación publicadas, podemos encontrar causas que son declaradas inadmisibles, desistidas y falladas, estas últimas, a su vez, pueden rechazar o acoger el reclamo.

Año	Ingresadas	Inadmisibles	Desistidas	Falladas	Acogidas	Rechazadas	Apeladas
2010	1			1		1	
2011	3	1	1	1	1		
2012	12	4	1	7		7	1
2013	26	4	8	14	2	12	4
2014	48	9	10	29	7	22	10
2015	7	3	3	1		1	
<b>Total</b>	<b>97</b>	<b>21</b>	<b>23</b>	<b>53</b>	<b>10</b>	<b>43</b>	<b>15</b>

Fuente: Jurisprudencia. Sitio web [www.TTA.cl](http://www.TTA.cl).

#### Tabla Nº 3 Causas de procedimiento de vulneración de derechos a nivel nacional

La tabla Nº 3 establece que de un total de 97 causas publicadas hasta el mes de septiembre del año 2015, 23 han sido desistidas, 21 inadmisibles y 53 han sido falladas, con respecto a las causas declaradas inadmisibles, estas pueden ser agrupadas en causales comunes, las cuales serán analizadas en capítulo siguiente, las acciones desistidas no serán objeto de análisis debido a atienden a causas de interés particular que no son posibles de estudiar.

Esta misma tabla Nº 3 nos demuestra que de un total de 53 causas falladas, 43 son rechazadas y 10 son acogidas. Desglosando aún más estos datos se destaca que de las causas acogidas, siete corresponden a reclamos por vulneración de derecho de Propiedad, artículo 19 Nº 24, dos causas al Nº 21 relativo a la Libertad Económica y un reclamo por vulneración del derecho a la No Discriminación Arbitraria en Materia Económica consagrado en artículo 19 Nº 22 de la carta fundamental. Debemos destacar que en algunas de las causas acogidas por los diversos TTA del país son apeladas con resultados diversos, los cuales serán analizados en el capítulo siguiente.

### **3.4 Conclusiones de los datos estadísticos.**

Del análisis de los datos obtenidos podemos concluir en primer lugar que el procedimiento de reclamación de vulneración de derechos, constituye un porcentaje menor dentro de la totalidad de procedimientos tributarios, alcanzando sólo un 2,47 del total nacional.

Además se estableció un aumento progresivo de esta acción a través de los años, lo que se explica por la entrada en vigencia escalonada de los TTA. Este aumento se observa solo hasta el año 2014, pero estimamos que esta tendencia se siga dando durante el presente periodo.

Del estudio de causas por región se obtienen que las regiones del Biobío y Metropolitana concentran el 65 % de total de las causas. Dato que pareciera ser adecuado debido a la cantidad de habitantes que ambas regiones poseen respectivamente, pero existen regiones del país donde no se han presentado causas de vulneración de derechos y en la gran mayoría de las regiones el número de reclamos presentados no excede de cinco.

Se destaca que del total de causas ingresadas por el reclamo el 23% son desistidas por los contribuyentes, el 21% son declaradas inadmisibles por parte de los TTA, en su mayoría en virtud el artículo 155 inciso primero parte final del Código Tributario, que señala que esta acción sólo procede si no existe otro procedimiento tributario aplicable.

Por último podemos mencionar, a opinión nuestra, el dato más relevante del estudio casuístico, relativo a las causas falladas, donde de un total de 53 procedimientos de reclamación, un 81% , que corresponde a 43 causas, son rechazadas, y el 19 % correspondiente a 10 causas, son acogidas por los TTA, pero este dato no es definitivo, puesto que de esa cantidad de fallos acogidos, en su mayoría son apelados por el SII, por lo cual ese porcentaje puede disminuir aún más al revocarse dichas sentencias por parte de las respectivas Cortes de Apelaciones, el resultado de los fallos apelados será señalado en el análisis de los fallos acogidos.

## **CAPITULO IV: ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL DE LA ACCIÓN DE RECLAMACIÓN DE VULNERACIÓN DE DERECHOS.**

### **4.1 ANÁLISIS DE CAUSAS DECLARADAS INADMISIBLES.**

Ante la presentación de una Reclamación por Vulneración de Derechos, el tribunal examinará si fue interpuesta dentro de plazo y si posee fundamentos suficientes para acogerla a tramitación, en caso contrario la declara inadmisibile por resolución fundada.

La otra posibilidad es que el juez tributario no se percate de la inexistencia de esos requisitos y continúe con la tramitación del reclamo, dando traslado al SII, y en este caso será el Servicio que por medio de un recurso de reposición, busque la declaración de inadmisibilidad del reclamo.

Dentro de las veintiuna causas declaradas inadmisibles por los TTA a nivel nacional, podemos definir cuatro causales, que serán analizadas en orden de su concurrencia, citando de manera breve los fallos que consideramos más relevantes para los fines de este trabajo de investigación.

#### **4.1.1 Existencia de otro procedimiento tributario aplicable**

El artículo 155 inciso primero parte final del CT, señala que este procedimiento es de carácter restringido debido que es incompatible con otros procedimientos tributarios, además sólo busca terminar con la perturbación de los derechos vulnerados, señalando la forma de restablecer el imperio del derecho. En este sentido se señala que *“la idea del legislador es impedir que una misma materia puede ser objeto de reclamación tributaria y materia de la acción por reclamo de derechos”*<sup>19</sup>. Y que por ende, *“no se podría reclamar por esta vía de una liquidación de impuestos, ya que para*

---

<sup>19</sup>.- ALAMOS VEGA, Dagomar. Los derechos del contribuyente chileno. Procedimiento de reclamo. Un análisis de la Ley N° 20.420. Santiago, 2011. Páginas 73 y 74.

ello existe el procedimiento establecido en los artículos 123 a 148 del Código Tributario<sup>20</sup>. Dentro de esta causal encontramos doce casos, siendo la de mayor ocurrencia.

**SENTENCIA: OLGUIN PIZARRO con SERVICIO DE IMPUESTOS V DR VALPARAÍSO.TTA**  
**Región de Valparaíso, RUC: 14-9-0001191-2, RIT N°: VD-14-00093-2014. Fecha 07 de Octubre**  
**de 2014**

En este primer caso analizado lo que se impugna es un acto a través del cual Autoridad Tributaria dispuso la fiscalización e impugnación de su Declaración de Renta Año Tributario 2014 y de su solicitud de devolución de impuestos.

El sentenciador señala en su considerando tercero: “*Que este procedimiento **no tiene la naturaleza de ser declarativo sino que sólo cautelar o de tutela de aquellas garantías y derechos preexistentes no discutidos**, por lo que para dar lugar a la presente acción el reclamante debe ser titular de un derecho o garantía concreta cuyo legítimo ejercicio haya sido efectivamente perturbado mediante el acto u omisión de la autoridad fiscal [...]*”

En el motivo siguiente dispone: “[...] *para estar en presencia del incuestionable derecho a devolución de un saldo a favor del contribuyente, no basta la simple aplicación del principio de autodeterminación de impuestos mediante la sola presentación del formulario N° 22, sino que debe existir por parte de la autoridad tributaria una efectiva constatación y verificación de la determinación del monto de los impuestos que ciertamente corresponda pagar, conforme sus facultades legales.*”

En el considerando séptimo indica: “[...]”, “*para acoger a tramitación la presente acción el reclamante debe ser titular de un derecho o garantía concreta indiscutida respecto de cuyo legítimo ejercicio se reclame perturbación mediante el acto u omisión de la autoridad tributaria, circunstancia que no concurre en la especie.*”

---

<sup>20</sup>.- Rodrigo Ugalde, Jaime García y Alfredo Ugarte, Tribunales Tributarios y Aduaneros, página 292, cuarta edición

Por último en el motivo octavo agrega: “*Que a mayor abundamiento **consta en autos que el reclamo deducido versa sobre aquellas materias que deben ser conocidas de conformidad con alguno de los procedimientos establecidos en el Título II o en los Párrafos 1 y 3 del Título III o en el Título IV, todos del Libro Tercero del Código Tributario, no siendo admisible su tramitación conforme las normas de los artículos 155 y siguientes del Código Tributario por disponerlo así expresamente la parte final del inciso primero del mismo artículo 155.***”

En definitiva el juez acoge el recurso de reposición interpuesto por el Servicio, debido a que el reclamo carece de los suficientes fundamentos para recibirlo a tramitación.

Pronunciada por el Juez Titular de TTA de Valparaíso Don Francisco Orellana Rivera.

#### **4.1.2 Extemporaneidad.**

La norma que establece el plazo de interposición de esta acción señala un término de 15 días hábiles desde la ocurrencia del hecho o a la omisión o contados desde que se tuvo conocimientos de ello, esta causal de inadmisibilidad se presentó en cinco ocasiones, y en algunos casos el plazo fue excedido en más de un año.

**SENTENCIA: EXPORTADORA Y COMERCIALIZADORA D Y D LIMITADA con SII V DR VALPARAISO. TTA Región de Valparaíso, RUC: 14-9-0000289-1 RIT N°: VD-14 -00028-2014.**

*Valparaíso, veinte de marzo de dos mil catorce. Proveyendo derechamente el reclamo:*

**A LO PRINCIPAL:** *Atendido que la acción de autos se dirige en contra de la actuación del Servicio de Impuestos Internos, rolada a fojas 8, cuya fecha corresponde al **24 de mayo de 2013**, según consta de documento acompañado a fojas 8 y 9, actuación respecto de la cual la actora, según lo indica en su presentación de fojas 1, **tomó conocimiento al menos con fecha 10 de diciembre***

*del 2013, y teniendo en consideración que la presente acción de vulneración de derechos fue interpuesta el día 10 de marzo de 2014, esto es, vencido en exceso el plazo fatal de 15 días hábiles contemplado en el artículo 155 del Código Tributario, **SE RESUELVE: NO HA LUGAR AL RECLAMO** de fojas 1 y siguientes por **EXTEMPORÁNEO** NOTIFÍQUESE.*

*Pronunciada por don Francisco Orellana Rivera juez titular del TTA de Valparaíso.*

#### **4.1.3 Falta de fundamento.**

Dentro de esta causal encontramos tres fallos, de los que nos limitaremos citar su contenido más relevante.

##### **i. Acción contra acto de Tesorería General de la República.**

**SENTENCIA: GARRIDO FIGUEROA con SII VIII DR CONCEPCIÓN. TTA Región del Biobío, RUC: 13-9-0002044-3 RIT N°: VD-10-00169-2013. Fecha 28 de Octubre de 2013.**

En esta sentencia se deduce reclamo por vulneración de derechos en contra de la Tesorería Regional de Concepción, el juez en su considerando tercero dice: “que conforme lo establece el artículo 8, n.º 3º, del Código Tributario; “Para los efectos del presente Código y demás leyes tributarias, salvo que de sus textos se desprenda un significado diverso, se entenderá: 3º. Por ‘Servicio’, el ‘Servicio de Impuestos Internos.’”

En su considerando quinto decidiendo el caso: “**el reclamo se ha dirigido en contra de un acto u omisión que el reclamante atribuye a la Tesorería Regional de Concepción, órgano público que no puede ser sujeto pasivo de aquél, circunstancia que por sí sola autoriza a declararlo inadmisibles por adolecer de manifiesta falta de fundamento.**”

Por tanto en virtud de lo dispuesto en los artículos 1° N° 1 de la Ley N° 20.322, Orgánica de TTA, artículos 8, n.° 3°, 131 bis, 155, 156 y 157 del CT, declara inadmisibile el reclamo por vulneración de derechos deducido en contra de la Tesorería Regional de Concepción.

Resolvió don Anselmo Iván Cifuentes Ormeño, Juez Titular del TTA de la Región del Biobío.

ii. **Imposibilidad de accionar, mientras un reclamo administrativo está pendiente.**

**SENTENCIA: BODEGAS Y GRANOS LIMITADA con SII V DR VALPARAISO. TTA Región de Valparaíso, RUC: 15-9-0000249-9 RIT N°: VD-14-00034-2015. Con fecha 30 de Abril de 2015.**

En esta ocasión el tribunal colige que el derecho a accionar por parte del reclamante aún no nacía, ya que en su considerando tercero indica que concurren en la especie las circunstancias previstas en el artículo 54 de la Ley N° 19.880, que en su parte pertinente establece: “*Que interpuesta por un interesado una reclamación ante la Administración, no podrá el mismo reclamante deducir igual pretensión ante los Tribunales de Justicia, mientras aquélla no haya sido resuelta o no haya transcurrido el plazo para que deba entenderse desestimada.*”

Por último en su considerando cuarto agrega: “*que de los mismos antecedentes, aparece que a la fecha de la presentación del libelo, el SII aún no resolvía la Solicitud de fojas 56 y siguientes, por lo que **la vía administrativa y el acto reclamable no se encontraban concluidos y en consecuencia no había nacido aún el derecho a reclamar judicialmente contemplado en el artículo 155 y siguientes del Código Tributario.***”

Por lo Tanto ten virtud de los artículos 148 y 155 y siguientes del CT, y artículos 3 y demás pertinentes del CPC, **se acogió el incidente y declaro inadmisibile el reclamo por vulneración de derechos.**

*Pronunciada por don Francisco Orellana Rivera juez titular del TTA de Valparaíso.*

iii. Falta de objeto

**SENTENCIA: HEREDIA PEÑA con SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS VIII DR CONCEPCIÓN. TTA Región del Biobío, RUC: 12-9-0000106-K RIT N°: VD-10 -00017-2012**

En esta oportunidad el tribunal resolviendo un recurso de reposición, declara inadmisibles la reclamación por falta de objeto, debido a que el SII en su escrito manifiesta de manera expresa, que aceptó la declaración rectificatoria de renta presentada por la reclamante, a través de su mandataria, con fecha 27 de enero de 2012, y por ende se dejó sin efecto la Liquidación N° 215000000058, impugnada; habiéndose incluso procedido a efectuar las devoluciones solicitadas, el tribunal determina en el considerando segundo que a partir de *las circunstancias anotadas en el párrafo anterior permiten concluir: “que el reclamo impetrado carece de objeto, toda vez que el acto administrativo reprochado se encuentra actualmente privado de efectos jurídicos, y el patrimonio de la reclamante debidamente reintegrado, no existiendo por tanto afectación de la garantía constitucional invocada.”*

Por lo tanto y de conformidad además con lo previsto en el artículo 133 del CT, se resolvió acoger el recurso de reposición y dejar sin efecto la resolución recurrida, que confirió traslado al reclamo de vulneración derechos y, en consecuencia, **declaró inadmisibles el reclamo deducido.**

*Resolvió Jaime Andrés González Orrico, Juez Subrogante del TTA Región del Biobío.*

#### 4.1.4 Incompetencia.

**SENTENCIA: OLGUIN PIZARRO con SERVICIO DE IMPUESTOS V DR VALPARAÍSO.TTA**

**Región de Valparaíso, RUC: 13-9-0001385-4, RIT N°: VD-14 -00170-2013.**

Con fecha veintiuno de agosto de dos mil trece el TTA de Valparaíso resolvió a favor del SII un incidente de incompetencia, señalaremos su contenido más relevante.

Considerando quinto: “[...] en cuya hipótesis el **afectado podrá recurrir ante el Tribunal Tributario y Aduanero en cuya jurisdicción se hubiere producido el acto u omisión, es decir, aquel con competencia en la porción del territorio nacional en que se encuentre la respectiva Dirección del Servicio que dictó el acto o donde se encuentre aquella llamado a decretarlo.**

En el considerando siguiente: “que tratándose en la especie del ejercicio de las facultades de fiscalización del cumplimiento de las leyes tributarias respecto de la declaración de renta año 2013 efectuada por la contribuyente, en que conforme documento acompañado a fojas 10, el domicilio registrado por ella misma está situado precisamente en el territorio jurisdiccional de la Dirección Metropolitana Santiago Sur, aparece del documento de fecha 23 de mayo de 2013 acompañado por la misma actora a fojas 9, que la retención reclamada no ha sido dispuesta por la V Dirección Regional de Valparaíso, sino por la Dirección Metropolitana Santiago Sur, y que respecto de esta retención la reclamante, tal como lo manifiesta a fojas 14, habría tomado conocimiento el día 4 de julio del año 2013, al concurrir a las oficinas del Servicio de Impuestos Internos de Valparaíso conforme aparece a fojas 8, documento en que consta además que a esa fecha la contribuyente aún mantenía domicilio en el territorio jurisdiccional de la mencionada Dirección Metropolitana.”

Por ultimo en considerando octavo: “Que conforme los razonamientos desarrollados, forzoso es concluir que el acto u omisión del Servicio susceptible de ser reclamado es aquel que aparece del documento de fojas 9, emanado de la fiscalización de la Dirección Metropolitana Santiago Sur, el que debe ser de conocimiento y competencia del Tribunal Tributario y Aduanero en cuya jurisdicción se produjo.”

Por lo tanto y teniendo presente lo dispuesto en los artículos 2, 148, 157, 155y siguientes, todos del Código Tributario, y artículos 84, 87, 111 y 112, todos del Código de Procedimiento Civil, **se resolvió acoger el incidente de incompetencia, dejando sin efecto** lo proveído a lo principal de fojas 15 y en su lugar se decreta: no ha lugar al reclamo de fojas 1 y siguientes por ser este Tribunal incompetente.

Pronunciada por don Francisco Orellana Rivera juez titular del TTA de Valparaíso.

## 4.2 ANÁLISIS DE CAUSAS RECHAZADAS.

Para un adecuado análisis las sentencias serán clasificadas por sus causales de rechazo, permitiendo así determinar que situaciones fácticas quedan fuera del ámbito de esta acción cautelar, cabe mencionar que la causal “extemporaneidad” no será examinada en detalle debido a que se estudió en las causales de inadmisibilidad y su estudio no reviste mayor dificultad práctica.

### 4.2.1 Existencia de otro procedimiento tributario aplicable.

**SENTENCIA: GARCÍA CARRASCO con SII VIII DR CONCEPCIÓN. TTA Región del Biobío, RUC: 14-9-0002161-6 RIT: 10-00153 -2014, 27 de Mayo de 2015.**

Esta sentencia rechazada en primera instancia será revisada detalladamente, debido a que la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Concepción, decidió revocar el fallo por fundamentos que nos parecen errados, por lo que será objeto de un análisis crítico.

La reclamante señala los siguientes hechos:

- i. El 25 de julio de 2014 fue notificado de las liquidaciones n° 352 y 353 de la DRde Concepción, en la cual se rechazaban gastos en los ejercicios comerciales 2010 y 2011;
- ii. El 28 de agosto de 2014 interpone, en contra de dichos actos administrativos, reposición administrativa, la cual fue acogida en parte.
- iii. Luego el 13 de noviembre de 2014, interpuso reclamación tributaria respecto de las partidas no acogidas en la reposición administrativa, contra de dichas liquidaciones.
- iv. Por último con fecha 11 de diciembre de 2014, se le notificó las reliquidaciones n°s 16 y 17, cuyo antecedente inmediato son las liquidaciones n°s 352 y 353.

Funda su reclamo en que las liquidaciones mencionadas, se encuentran reclamadas y en actual tramitación, en los autos RITGR-10-00122-2014, por lo que Servicio no estaría facultado para realizar

las reliquidaciones n° 16 y 17, infringiendo el artículo 24 del CT y el artículo 54 de la Ley n° 19.880. Solicitando que deje sin efecto dichas reliquidaciones.

El Servicio contestando el reclamo solicita su rechazo, fundándose en que actuó en ejercicio de las facultades legales, señalando que la reliquidación materia de este reclamo está en relación a la opción que ejerció el contribuyente al optar por la instancia administrativa (reposición) para solucionar las diferencias que le fueron notificadas por el Servicio mediante las liquidaciones citadas, dejando a salvo su derecho de reclamar en sede jurisdiccional, lo que ocurrió con fecha 13 de Noviembre de 2014.

En la sentencia de primera instancia, el juez estimó en el considerando décimo cuarto: *“que ahora bien, el presente reclamo tributario por vulneración de derechos se ha interpuesto concretamente en contra de las reliquidaciones n°s 16 y 17 de fecha 11 de diciembre de 2014, las cuales, deben entenderse como sinónimo del concepto “liquidación”; y por lo tanto, encontrándonos bajo ese concepto, y según lo dispone el artículo 155 del Código Tributario en relación con el artículo 123 y siguientes del mismo texto, debió ser incoado mediante el procedimiento general de reclamaciones.”*

Por último en su considerando posterior concluye: ***“[...] , nos lleva a la plena convicción que el contribuyente ha incurrido en un error, al ventilar el presente reclamo tributario en contra del accionar del SII, impugnando la emisión de las reliquidaciones precitadas, y a través de un procedimiento no idóneo, siendo el correcto para ésta interposición, aquel ubicado en el Título II, artículos 123 y siguientes del Código Tributario, esto es, Del Procedimiento General de las Reclamaciones.”***

Fallo pronunciado por don Anselmo Iván Cifuentes Ormeño, Juez Titular del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Biobío.

**Fallo de segunda instancia: ROL N° 77-2015, con fecha 13 de Agosto de 2015.**

El tribunal de alzada penquista revocó en todas sus partes la sentencia antes comentada, argumentando en su considerando tercero: ***“[...] , y yerra porque lo que se reclama a través del procedimiento de tutela es la facultad de Servicio de Impuestos Internos para emitir***

*reliquidaciones de impuestos cuando las liquidaciones que le sirven de fundamento han sido reclamadas y ese procedimiento se encuentra en trámite en sede judicial, el cual aún no ha sido resuelto por el juez de primer grado”*

En el considerando siguiente indica: *“que lleva la razón el reclamante al interponer el reclamo por vulneración de derechos referente a la garantía constitucional del derecho de propiedad [...], por cuanto el artículo 24 inciso segundo del Código Tributario señala que si el contribuyente hubiere deducido reclamación, los impuestos y multas correspondientes a la parte reclamada de la liquidación se giraran notificado que sea el fallo pronunciado por el Tribunal Tributario y Aduanero, lo que se encuentra ratificado por el artículo 54 de la ley N° 19.980, al señalar que sin respecto de un acto administrativo se deduce acción jurisdiccional – como en este caso ocurrió- la Administración deberá inhibirse de conocer cualquier reclamación que éste interponga sobre la misma pretensión ”*

Concluyendo su decisión con el considerando sexto: *“que lo anotado precedentemente queda además ratificado con la sentencia acompañada en esta instancia a fojas 120, entre las mismas partes por el mismo motivo, en que se rechazó la reclamación interpuesta en contra de una reliquidación en procedimiento general de reclamaciones por estimar que dicho acto no era reclamable, lo que evidencia una clara contradicción que afecta el derecho de defensa del contribuyente”*

En definitiva la Corte revoca la sentencia de primera instancia y acoge la reclamación en todas sus partes, ordenando al SII dejar sin efecto la reliquidaciones números 16 y 17 de 11 de Diciembre de 2014 como su notificación.

#### Críticas a la sentencia revocatoria:

1. La Corte indica, en su considerando tercero, que lo reclamado es la “facultad del Servicio”, por ende la arbitrariedad cometida por éste al actuar fuera de sus facultades, lo cual a nuestra opinión es incorrecto, ya que el objeto de la acción en estudio es la reclamación de actos específicos que vulneren derechos de los contribuyentes, que provengan de la actividad administrativa y fiscalizadora del Servicio. Además al acoger este reclamo se estaría desvirtuando la finalidad de este

procedimiento de carácter cautelar y restrictivo, porque estaría invalidando de manera indirecta una reliquidación mediante el amparo tributario, acto que está expresamente excluido.

2. El tribunal de alzada argumenta que las reliquidaciones no son actos reclamables, y utiliza para fundar esta idea un fallo pronunciado previamente entre las mismas partes, en que se declaró que no procedía aplicar el Procedimiento General de Reclamaciones a una reliquidación, por lo que a su juicio, se vulneraría el derecho de defensa del contribuyente, lo cual también constituiría un error puesto que el procedimiento en comento no tiene como objeto tutelar dicha garantía constitucional. Para determinar si una reliquidación es reclamable, debe estarse a lo señalado en la circular N° 56 del año 2000, la cual dispone en su punto 1.3. *“Materias no reclamables: letra f. las nueva liquidaciones o reliquidaciones emitidas en cumplimiento de un fallo no son reclamables, sin perjuicio de lo señalado, pueden impugnarse ante el tribunal que ordenó la actuación del Servicio cuando no se ajusten al fallo que les sirve de fundamento”*. En este caso la reliquidación se notificó luego de resolver una reposición administrativa, por lo cual a nuestro juicio no se encuentra firme, procediendo por ende el procedimiento general de reclamaciones.

Como comentario final para este caso en particular, compartimos que el acto impugnado podría considerarse como un actuar arbitrario por parte del SII, pero la simple ilegalidad o arbitrariedad de un acto, no autoriza a aplicar el procedimiento en estudio, el cual como se recalcó es de naturaleza restrictiva, y en definitiva el procedimiento utilizado por el reclamante fue erróneo, siendo pertinente, en nuestra opinión la utilización del Recurso de Protección, por ser menos restrictiva en cuanto a sus requisitos de admisibilidad que la acción en estudio y el resultado obtenido hubiese sido idéntico, evitando así un fallo desafortunado, que pudiese generar dudas o incertidumbre al ampliar el campo de aplicación del Amparo Tributario.

#### 4.2.2 Acto reclamado no vulnera derechos.

**SENTENCIA: SOC. AGRÍCOLA Y COMERCIAL FRUBERRIES LTDA. con SII- VII DIRECCIÓN REGIONAL TALCA. RUC: 14-9-0000262-K RIT VD-07-00009-2014 9 de Mayo de 2014.**

Esta sentencia resulta interesante debido a que se centra en la definición de la palabra “vulneración” dispuesta en el artículo 155 del CT, la cual, como se señaló con anterioridad, constituye una diferencia con el recurso de protección, toda vez que dicho recurso de rango constitucional contiene otros términos (privación, perturbación o amenaza) y así como se dijo en su oportunidad, dicha diferenciación viene a delimitar aún más el campo de aplicación de esta acción especial de amparo tributario, y en definitiva este concepto resultó ser determinante en la decisión del reclamo.

La reclamante expuso que con fecha 17.02.2014 dio aviso ante el SII de la pérdida de Facturas de ventas y guías de proveedores de los períodos de enero de 2008 a diciembre de 2010 y de junio de 2012 a diciembre de 2013 y, además, de hojas sueltas del libro de compras y ventas y hojas sueltas de contabilidad de los mismos períodos. Indicando que con igual fecha el S.I.I. le hizo entrega de la “Notificación S/N”, mediante la cual se acusó recibo del aviso de pérdida de documentos, otorgando un “plazo fatal de 10 días hábiles contados desde la fecha de notificación de la presente” para aportar los antecedentes respectivos, para luego terminar consignando que “Si no logra acreditar que en su oportunidad existió documentación fundante del Crédito Fiscal por Ud., declarado, se procederá a rechazar dicho crédito, iniciándose las gestiones de cobro correspondientes.”

La sociedad fundamentando su reclamo, alega que producto de la “Notificación S/N” se habría vulnerado su derecho de propiedad, por ser un acto ilegal y arbitrario que constituye una amenaza clara, cierta y concreta de su derecho de propiedad sobre el crédito fiscal generado por sus compras, ya que ni el Código Tributario ni ninguna otra ley faculta al SII para fijar unilateralmente plazos fatales que le permitan rechazar los créditos contenidos en facturas de proveedores cuyo aviso de extravío o pérdida se dio oportunamente.

Por su parte el SII respondió señalando que el documento denominado “Notificación S/N” no contiene ninguna decisión de autoridad, ya que sólo tiene la naturaleza de una certificación que fue

emitida por un funcionario fiscalizador y que tuvo por objeto, por una parte, dejar constancia del aviso de pérdida de documentos y, por otro, informarle la necesidad de que aportara al SII los antecedentes extraviados dentro del plazo de 10 días, término que fue otorgado en virtud de las facultades de fiscalización que le asisten, agregando el documento reclamado en ningún caso ha amenazado o perturbado el derecho de propiedad que tiene la reclamante sobre sus créditos fiscales, ya que dicho acto no dispone el rechazo de los mismos, sino más bien expone que en el evento de que no se acredite que existió la documentación de respaldo de los créditos fiscales declarados se procederá a rechazarlos a través de las acciones de cobro pertinentes, mediante un posterior proceso de auditoría tributaria.

El juez resolviendo el fondo del asunto controvertido en su considerando décimo tercero señala: *“que resulta del todo necesario precisar qué debe entenderse por el término “vulnerados” que utiliza el inciso primero del artículo 155 del CT, atendido que no existe definición legal respecto del significado que debe darse a dicho término, el cual deriva del verbo “vulnerar”, y que tampoco corresponde a una palabra técnica, deberá estarse al sentido natural y obvio de dicha palabra, según el uso general de las mismas, por aplicación del artículo 20 del Código Civil, lo que nos lleva al Diccionario de la Real Academia Española.”*

Luego en su considerando décimo cuarto infiere: *“que el término “vulnerados” debe entenderse en el sentido que el acto u omisión del SII, en contra de la cual se reclama a través de este procedimiento especial de reclamación, debe haber producido una transgresión, un quebrantamiento o una violación a alguno de los derechos contemplados en los numerales 21°, 22° y 24° del artículo 19 de la CPR que implica un daño o perjuicio efectivo a tales derechos.”*

Concluyendo en su considerando décimo sexto: *“que este sentenciador llega a la conclusión que el acto administrativo “Notificación S/N”, no ha vulnerado el derecho de propiedad alegado por la reclamante, puesto que no se vislumbra con la emisión y notificación del acto en cuestión alguna transgresión, quebrantamiento o violación a esa garantía constitucional, en términos de producir un daño o perjuicio efectivo al derecho de propiedad que la reclamante tendría*

*respecto del crédito fiscal IVA amparado en las facturas extraviadas, sino que tal acto administrativo en los términos formalizados, a lo más, podría contener una amenaza al derecho alegado, pero ocurre que esa situación no queda comprendida dentro de la vulneración que se pretende evitar a través del procedimiento de reclamación especial que contempla el artículo 155 y siguientes del Código Tributario”. Señalando además: “que la amenaza implica una posibilidad latente de peligro, un daño en potencia pero que todavía no se ha producido y, por lo tanto, en ella no existe un daño o un perjuicio efectivo a alguno de los derechos que pretende amparar el legislador, lo que trae como consecuencia que la reclamación interpuesta deberá ser desestimada.”*

Sentencia dictada por don Hernán Farías Sepúlveda, Juez Titular del Tribunal Tributario y Aduanero de la VII Región del Maule.

Fallo confirmado por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Talca, con fecha 30 de Marzo de 2015, causa rol n° 17-2014.

**SENTENCIA: “MELLA HOCES con SII- VII DIRECCIÓN REGIONAL TALCA”. TTA región del Maule, RIT N°: VD-07-00002-2012, 16 marzo 2012.**

En este fallo el TTA del Maule rechazó un reclamo de vulneración de derechos, interpuesto en contra de un Oficio Ordinario N° 172, de fecha 22 de noviembre de 2011, emitido por el Director Regional de la VII Dirección Regional Talca del SII efectuado en el año 2011, en respuesta a una solicitud de anulación de liquidaciones y giros realizada por la reclamante, relativos al año 2009.

La reclamante argumentó que dichos actos no fueron notificados legalmente y por ende solicitaba que fuesen anulados, ya que estas omisiones vulneraban su derecho de propiedad, por su parte el órgano estatal respondió que la supuesta vulneración no existía, puesto que dichas actuaciones fueron debidamente notificadas, agregando que la única finalidad de esta reclamación era crear

artificialmente un nuevo plazo (derivado de la notificación del Oficio reclamado) para tratar, por la vía del amparo tributario, una anulación de liquidaciones y giros efectuados en el año 2009.

El tribunal estimo que la acción si era procedente Acción de Reclamación, ya que dicho Oficio si era una acto administrativo reclamable y respecto de este no procedía otro procedimiento tributario aplicable, así en su considerando noveno dispone: *“que en virtud del artículo 155 del CT se utiliza el término “acto” sin hacer distingo alguno en cuanto a si se refiere sólo a un hecho o acción de la autoridad tributaria o si también se refiere a los actos formales emanados de dicha autoridad (acto administrativo), situación por la cual, a juicio de este sentenciador, corresponde interpretar dicha expresión en un sentido amplio, esto es, que abarca toda acción o acto administrativo que emane del Servicio de Impuestos Internos y que infrinja algunas de las garantías constitucionales.”*

Además estableció claramente que **el acto reclamado no podían ser dichas liquidaciones y giros, ya que estos poseen un procedimiento distinto aplicable**, señalando en su considerando décimo séptimo: *“que de concluirse algo distinto a lo señalado, se estaría dejando al mero arbitrio de los contribuyentes la utilización del procedimiento de reclamo por vulneración de derechos, para impugnar de manera indirecta los actos administrativos del SII que se encuentran sometidos a los procedimiento regulados en el Título II o en los Párrafos 1° y 3° del Título III o en el Título IV del Libro Tercero del CT y cuyo plazos legales se encuentran vencidos, lo que evidentemente no estaría acorde con la naturaleza, principios y objetivos que llevaron al legislador para establecer este procedimiento especial de reclamación.”*

Finalizando el Tribunal estimó (considerando décimo octavo) **que la decisión estampada en el Oficio Ordinario reclamado, en nada afectaba la situación patrimonial de la reclamante que se encontraba vigente al momento de efectuar su petición administrativa y que pudiera considerarse infracción a la garantía constitucional del Nro. 24 del artículo 19 de la CPR, ya que en dicho acto administrativo el Director Regional del SII sólo se limitó a manifestar su decisión de rechazar la solicitud de anulación de las liquidaciones y giros practicados por ese Servicio, la que fue requerida por la propia reclamante en una presentación.**

Por lo tanto el sentenciador rechazó en todas sus partes la acción de reclamación, no condenado en costas por estimar que la reclamante tuvo motivos plausibles para litigar.

Fallo dictado por don Hernán Farías Sepúlveda, Juez Titular del Tribunal Tributario y Aduanero de la VII Región del Maule. Sentencia confirmada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Talca, con fecha 6 de Julio de 2012, causa rol n° 4-2012.

#### **4.2.3 No devolución de remanente en relación con el artículo 59 del CT.**

Respecto de esta causal existen diversos casos, llevados en su mayoría en el Tribunal de la región del Biobío, de los cuales dos serán analizados en manera sintetizada, destacando los argumentos que se expusieron y las normas usadas para fundar las respectivas decisiones.

##### Argumentos de los reclamantes:

Los hechos en que se fundan los reclamantes es la no devolución de remanentes o saldos a favor, a través de las declaraciones anuales contenidas en el respectivo formulario 22, estando conformados los créditos a devolver por pagos provisionales mensuales (PPM), y en ciertos casos pagos provisionales por utilidades absorbidas (PPUA).

Señalando en su mayoría, que en cuanto al derecho por devolución de remanentes solicitados por los reclamantes, constituirían un derecho indubitado y preexistente, y que la ley no autoriza al Servicio a retener cantidades que son de propiedad de los contribuyentes, Infringiendo la el artículo 19 N° 24 de la CPR, junto con el artículo 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en su inciso 1° prescribe: *“El saldo que resultare a favor del contribuyente de la comparación referida en el artículo*

96, le será devuelto por el Servicio de Tesorerías dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que venza el plazo normal para presentar la respectiva declaración anual.”

Argumentos del Servicio de Impuestos Internos:

Señala en primer lugar, que no existe alguna acción u omisión ilegal o arbitraria, pues ha actuado dentro de sus facultades legales, debido que de encontrar inconsistencias puede realizar observaciones a estas declaraciones sometiéndolas a fiscalización.

En segundo lugar, señala que no existe afectación de los derechos del contribuyente, pues en cuanto a lo dispuesto en el artículo 59 del CT, se concede al Servicio un plazo de 9 o 12 meses para fiscalizar y resolver las solicitudes objeto de estos reclamos, plazos que se encontraban pendientes, lo cual hace que aún no sea oportuno el ejercicio de este derecho.

Concluye su argumentación indicando que la devolución solicitada no se encuentra amparada por la norma constitucional, pues no es un derecho indubitado ni preexistente. Agrega que las declaraciones de impuesto presentadas por los contribuyentes, sólo tienen el carácter de provisionales y en este mismo sentido, si el Servicio determina diferencias de impuestos emitirá la correspondiente liquidación, ante lo cual la sociedad podrá reclamar de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 123 y siguientes del Código Tributario.

**El tribunal aduce en su considerando decimo:** <sup>21</sup> “[...] *Lo anterior, se relaciona directamente con lo dispuesto en el artículo 59 inciso primero del Código Tributario:*

*“Dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes. Cuando se inicie una fiscalización mediante requerimiento de antecedentes que deberán ser presentados al Servicio por el contribuyente, se dispondrá **del plazo fatal de nueve meses**, contado desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que*

---

<sup>21</sup>.- TTA Biobío, 24 de septiembre de 2014, RUC: 14-9-0000973-K. RIT: VD-10-00056-2014.

*todos los antecedentes solicitados han sido puestos a su disposición para, alternativamente, citar para los efectos referidos en el artículo 63, liquidar o formular giros.*

*Así es factible afirmar entonces que el ente fiscal aún posee un plazo amplio para fiscalizar y resolver la petición efectuada por el recurrente, no incumpliendo ni transgrediendo con su actuar ninguna norma legal.”*

La misma resolución concluye en su considerando siguiente: *“Que, lo reflexionado precedentemente nos lleva a la plena convicción que, si bien, el contribuyente tiene razón en que el artículo 97, de la Ley sobre Impuesto a la Renta es perfectamente aplicable al caso de marras, no es menos cierto, que dicha disposición debe ser aplicada en forma posterior a la del artículo 59 inciso primero del Código Tributario, esto es, en el solo caso que el ente fiscal no hubiere fiscalizado ni resuelto dentro del plazo de nueve meses, en virtud de las consideraciones relacionadas en el motivo anterior”.*

Con respecto al carácter indubitado del derecho alegados por la reclamante señala en el considerando décimo tercero: *“[...], este sentenciador estima necesario dejar asentado en el proceso que mientras el ente fiscal se encuentre dentro del plazo para fiscalizar y resolver una solicitud de devolución de impuestos no existe un derecho o título a favor del contribuyente sobre estos dineros,[...] De igual forma se ha reconocido por la jurisprudencia de los Tribunales Superiores, a modo de ejemplo, en la causa Rol 85-2012 sobre Recurso de Protección de la Ilustrísima Corte de Concepción.”*

**En cuanto a los Pagos Provisionales por Utilidades Absorbidas** el sentenciador estima<sup>22</sup> en el noveno considerando: *“[...], es pertinente dar a conocer el artículo 59 del D.L. 830, el cual se refiere a la revisión de los antecedentes tributarios relacionados con las absorciones de pérdidas, como es el caso de autos, imponiendo en su inciso final:*

---

<sup>22</sup>.- TTA Biobío, 22 de septiembre de 2014, RUC: 14-9-0000977-2, RIT 10-00055 -2014.

*“El Servicio dispondrá de un **plazo de doce meses**, contado desde la fecha de la solicitud, para fiscalizar y resolver las peticiones de devolución relacionadas con absorciones de pérdidas.”*

Luego en el motivo siguiente aduce: *“En el caso que las pérdidas absorban total o parcialmente las utilidades no retiradas o distribuidas, el impuesto de primera categoría pagado sobre dichas utilidades **se considerara como pago provisional** en aquella parte que proporcionalmente corresponda a la utilidad absorbida, y se le aplicaran las normas de reajustabilidad, imputación o devolución que señalan los artículos 93 a 97 de la presente ley....”*

En conclusión, la no devolución de remantes será constitutiva de vulneración de derechos, únicamente cuando el Servicio infrinja los plazos señalados en el artículo 59 del CT, los cuales se enmarcan dentro de sus facultades fiscalizadoras.

#### **4.2.4 Restricción de timbraje o de emisión de boletas electrónicas**

Nuestra investigación ha encontrado varios reclamos rechazados en los que según los reclamantes, la negativa del SII de otorgar al contribuyente el beneficio del timbrado electrónico vulneraría la garantía constitucional establecida en el artículo 19 N° 21 de la CPR, argumentando en estos casos, que al no tener posibilidad de acceder al timbrado electrónico, perturbaría el libre ejercicio de sus actividades económicas. Sin embargo los tribunales han rechazado los reclamos por vulneración de derecho que tienen estos fundamentos debido que el SII otorga este beneficio solo cuando se cumple con los requisitos legales, argumentando además que la privación de timbraje electrónico no impide el desarrollo de actividad económica alguna ya que siempre deja la posibilidad del timbraje de documentos no electrónicos, siendo esta medida justificada y proporcional al incumplimiento del contribuyente.

**SENTENCIA: SOCIEDAD DE INVERSIONES Y COMERCIAL LEPE Y ÁLAMO LIMITADA con DIRECCIÓN REGIONAL DE ARICA Y PARINACOTA DEL SII. TTA REGION DE ARICA Y PARINACOTA, RIT: VD-01-00004-2013 , 02 DE MAYO DE 2013.**

Se rechaza la acción tutelar de vulneración de derechos deducida por el contribuyente, fundada en la reducción del 50% del timbraje de la documentación contable por parte del SII, que solo se procedió a limitar y restringir el número de los documentos que se le presentaron para ser debidamente timbrado, y no se probó que ello le impidiera el normal desenvolvimiento de sus quehaceres comerciales. Asimismo, la reclamante no aportó prueba alguna en orden a demostrar que uno o más funcionarios del SII hubieran faltado el respeto o la consideración a la mandataria de la sociedad. En tales circunstancias, el SII no incurrió en actos u omisiones que hayan vulnerado el derecho de la reclamante y, en consecuencia, no se vieron afectadas las garantías constitucionales alegadas en el procedimiento de vulneración, artículo 19 números 21 y 24 de la CPR, y artículo 8 bis del C.T.

Lo anterior, declarado por el Tribunal en su considerando vigesimosexto: *“Que habiéndose dado por acreditado por este tribunal, primero que el Servicio de Impuestos Internos, Dirección Regional de Arica, el día 21 de febrero de 2013 solo redujo el timbraje de boletas y SRF(solicitud de registro de facturas) de dicha Sociedad, mas no lo impidió, y ésta pudo seguir funcionando normalmente, como, asimismo, que los funcionarios del mismo Servicio, no amenazaron al personal de la sociedad reclamante, ni faltaron el respeto y consideración; se precederá a analizar las normas y consecuencias jurídicas que derivan de estos hechos probados.”*

En su considerando décimo noveno, el jurisdicente concluye *“[...] que el Servicio de Impuestos Internos, Dirección Regional de Arica y Parinacota, no incurrió en actos u omisiones que hayan vulnerado el derecho de la Sociedad de Inversiones y Comercial, en consecuencia, no se han visto afectadas las garantías constitucionales alegadas en el procedimiento de vulneración, artículo 19 números 21 y 24 de la Constitución Política de la República, y artículo 8 bis del Código Tributario, con la sola reducción del 50% del timbraje de la documentación contable, desde que la sociedad contribuyente no se vio impedida del derecho a desarrollar su actividad económica,*

*ni se le afectó el derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales o incorporales, ni recibió un trato carente de respeto o consideración, por lo que no se dará lugar al recurso de vulneración de derecho deducido”.*

Sentencia dictada por don JORGE POHLHAMMER DOREN, Juez Titular del Tribunal Tributario y Aduanero de la VII Región de Arica y Parinacota.

#### **4.2.5 Extemporaneidad.**

Como fue señalado con anterioridad, la presentación del Reclamo fuera del plazo de 15 días hábiles, contados desde la ejecución del acto o la ocurrencia de la omisión o, en su defecto, desde que se haya tenido conocimiento cierto de los mismos. (inciso segundo del artículo 155 del CT), constituye tanto causal de inadmisibilidad como de rechazo de esta acción. Debido al tratamiento previo que se le dio a este tema y a que no reviste mayor dificultad, nos limitaremos a señalar algunas causas que fueron rechazadas por extemporáneas, a saber:

- i. Cuarto TTA Región Metropolitana, 13 de Septiembre de 2013 RUC: 13-9-0001320-K.
- ii. Cuarto TTA Región Metropolitana, 26 de Septiembre de 2013 RUC: 13-9-0001321-8.
- iii. Cuarto TTA Región Metropolitana, 3 de Diciembre de 2013 RUC: 13-9-0001323-4.

### **4.3 ANÁLISIS DE CAUSAS ACOGIDAS.**

De la totalidad de Reclamaciones por Vulneración de Derechos observados a nivel nacional, diez corresponden a sentencias favorables para los contribuyentes, de las cuales la causal más relevante es la negativa o la dilación del Servicio en la devolución de remanentes, la cual se presenta en cinco oportunidades, las cinco restantes se analizarán detalladamente.

#### **4.3.1 No devolución de remanentes.**

Esta causal ya fue analizada dentro de los motivos de rechazo, lo cual pareciese ser contradictorio, la razón de esto es que los primeros fallos dictados en relación a esta materia, fueron acogidos en primera instancia, teniendo distinta suerte en los respectivos tribunales de alzada. Esta tendencia comenzó a cambiar con el dictamen pronunciado por el TTA de Concepción<sup>23</sup>, en cual por primera vez se rechazaba un reclamo invocando el artículo 59 del Código Tributario, por sobre el artículo 97 de la Ley de Impuesto a la Renta.

#### Argumentos que tuvieron los jueces para fallar a favor de esta causal:

El principal fundamento para acoger estos reclamos por parte de los jueces tributarios era el artículo 97 de la LIR que dispone en lo pertinente que el saldo que resultare a favor del contribuyente de la comparación referida en el artículo 96, le será devuelto por el Servicio de Tesorerías dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que venza el plazo normal para presentar la declaración anual del impuesto a la renta. Señalando por último que dicha norma no establece excepciones por ende ordenaba que el Servicio la restitución de los respectivos montos. Por otro lado argumentaban que el artículo 59 del CT, es una norma es de carácter general, y que no hace referencia alguna al caso de los pagos provisionales mensuales, los cuales están regulados especialmente en los artículos 84

---

<sup>23</sup>.- TTA Biobío, 16 de Septiembre de 2014, RUC: 14-9-0001021-5. RIT: VD-10-00066-2014.

y siguientes de la ley de Impuesto a la Renta, y dentro de esta regulación, el artículo 97 de la citada ley.

El primer fallo en Chile que acogió un Reclamo por no devolución de remanentes lo brindó el TTA de Coquimbo RUC: 13-9-0002330-2 RIT: VD-06-00046-2013, de 21 de Febrero de 2014.

Luego en el año 2014, donde el TTA de Concepción resolvió 3 casos:

- i. Con fecha 08 de Septiembre de 2014, acoge el reclamo RIT: VD-10-00069-2014, RUC: 13-9-0001028-2, por los argumentos antes señalados, posteriormente la corte de Apelaciones, sin dar mayores fundamentos, confirma el fallo del inferior.
- ii. Con fecha 09 de Septiembre acoge el reclamo RIT: 10-00054-2014, RUC: 14-9-0000967-5 fallo revocado tribunal de alzada penquista.
- iii. Por ultimo con fecha 12 de Septiembre del mismo año se acoge el reclamo, RIT VD-10-00062-2014, RUC: 14-9-0000968-3 por los motivos antes expresados, fallo que no es apelado por el SII.

En conclusión podemos señalar que la negativa de devolución de remanentes por conceptos de Pagos Provisionales Mensuales, como también de Pagos Provisionales por Utilidades Absorbidas no constituye, en la actualidad, una causal de aceptación de este Procedimiento en comento, sino que únicamente de rechazo, debido a lo establecido previamente donde prima el artículo 59 del CT, por sobre el 97 de la LIR, y además se estableció reiteradamente que las devolución de remanentes no constituían derechos indubitados, puesto que se basan en sistema de autodeterminación sujeto a la fiscalización del Servicio, por ende no garantizados por el derecho de propiedad establecido en nuestra carta fundamental.

#### 4.3.2 Exclusión arbitraria de régimen tributario del artículo 14 ter de LIR.

**SENTENCIA: ARAVENA LEÓN con SII DR Metropolitana Santiago Centro. Primer TTA Región Metropolitana. RIT: VD-15-00430-2013, RUC: 13-9-0002337-K, 31 de Enero de 2014.**

El 17 de diciembre de 2013 comparece la contribuyente interponiendo reclamo por vulneración de derechos por ser privada arbitrariamente de la franquicia tributaria contenida en el artículo 14 Quáter de la Ley sobre Impuesto a la Renta fundándose en los siguientes hechos:

- i. El 16 de septiembre de 2013 fue notificada de la Carta Folio N° 230223832, sobre Solicitud de Antecedentes, requiriendo documentación por haber diferencias en su declaración de Impuesto a la Renta AT 2013, Formulario 22.
- ii. El 24 de septiembre presentó la respectiva rectificación, documento que no fue recibido por la fiscalizadora, argumentado que se había realizado sobre la base de estar acogida al régimen del artículo 14 Quáter de la LIR, pues según lo informado por el SII, la reclamante no estaba acogida a ese régimen, debiendo declarar con contabilidad completa.
- iii. Posteriormente, el 4 de diciembre, fue atendida por el Señor Director que expreso "la declaración de inicio no había sido recibida por el sistema", que, "había sido enviada pero quedó en el aire". Ante esto, la reclamante replicó que el sitio del SII había proporcionado un comprobante de inicio de actividades, a lo cual se respondió que en esa declaración no constaba haber optado al régimen mencionado y que la declaración de inicio de actividades de 15 de marzo de 2012, "no era suficiente prueba" de tal solicitud.
- iv. Por último, indica la contribuyente, cada vez que ingresaba al portal institucional del SII, aparecía que acogida al régimen del artículo 14 Quáter, situación que varió a partir de dicha reunión, por cuanto al ingresar al Portal web, ya no figuraba la declaración de inicio de actividades bajo dicha franquicia tributaria.

**Acto u Omisión en contra del cual se reclama por vulneración de derechos.**

La contribuyente señala que el acto reclamado consistiría en la privación de la franquicia tributaria contenida en el artículo 14 Quáter de la LIR, a la cual la reclamante tendría derecho por cumplir con

todas las exigencias legales. Vulneración que se origina a partir del desconocimiento arbitrario e ilegal del SII de la solicitud de incorporación al régimen al realizar el inicio de actividades. De tal acto, la reclamante tuvo conocimiento el 4 de diciembre de 2013 en la audiencia con el Sr. Director de la DRMS Santiago Centro, en que se le dijo que en la declaración de inicio de actividades no constaba haber optado al régimen del Artículo 14 Quáter.

Concluye indicando que el actuar del Servicio vulnera las normas constitucionales de los N° 22 y 24 del artículo 19 de la Constitución Política del Estado y además afecta a su derecho contenido en el N°3 y 8 del artículo 8 bis del Código Tributario.

Contestación del SII: El servicio, evacuando el traslado otorgado, señaló que confirma los hechos indicados por la reclamante, indicando que, a pesar de haber efectuado la solicitud, esta no quedó registrada en las bases del Servicio, lo que se debió a un error de los servicios informáticos, lo que se tradujo en que la reclamante apareciera como contribuyente sujeto al régimen general de tributación.

De esta forma, se comprobó que la contribuyente solicitó el beneficio en una de las oportunidades establecidas en la ley y que a la fecha de la presentación del presente escrito ya se encuentra solucionada.

El juez tributario en su considerando Cuarto dispone: *“Que el Servicio de Impuestos Internos en su contestación de fojas 1 y siguientes de autos, se allana totalmente a las peticiones de la reclamante, señalando en resumen que la contribuyente cumplía con todos los requisitos exigidos por la ley para acceder al beneficio del artículo 14 Quáter de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y que la exclusión a dicho beneficio se debió a un error involuntario al momento de ingresar el trámite del inicio de actividades en el sistema computacional de este Servicio y a la fecha de la contestación del traslado, ya se encuentra solucionado[...].”*

En virtud de lo dispuesto en los artículos 19 N° 22 y 24 de la CPR, 8 bis N° 3 y 8 del CT y 144 del Código de Procedimiento Civil, resolvió acoger el Reclamo y condenar en costas al SII.

Pronunciada por don Felipe Muñoz Albónico, Juez (S) del Primer TTA de la Región Metropolitana.

#### **4.3.3 Servicio se niega a entregar documentación.**

#### **SENTENCIA: "IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORA BRAMELL LIMITADA", con SII -IV DR La Serena. TTA Región de Coquimbo, RIT N°: VD-06-00011-2014, 27 de abril de 2014**

Se interpuso Reclamo por Vulneración de derechos, en contra de Oficio Ordinario número 12 de fecha 13 de marzo de 2014, emitido por el Director Regional de la IV Dirección Regional La Serena del Servicio de Impuestos Internos, en contra de la negativa del SII de devolver oportunamente los antecedentes que se encuentran en su poder, producto de una fiscalización, vulnerando de esa manera lo dispuesto en el artículo 8 bis del Código Tributario, en sus números 6 y 8, además del artículo 19 N° 24 de la CPR.

El reclamante señaló, que con fecha 29 de noviembre de 2013 se le notificó la Liquidación n°173; luego, con fecha 10 de diciembre de 2013 se presentó ante el departamento de fiscalización del SII Dirección Regional IV, Reposición Administrativa Voluntaria, la que fue resuelta negativamente por el Servicio con fecha 11 de febrero de 2014. Dentro del proceso de fiscalización indica haber acompañado una serie de documentos y antecedentes, que se detallan en Formulario 3309 presentado con fecha 06 de septiembre de 2013. Indica, que el plazo para presentar reclamación en contra de la Liquidación efectuada por el Servicio, vence el 17 de marzo de 2014. Lo anterior de conformidad a lo dispuesto por los artículos 123 y siguientes del C.T. Expone que con fecha 11 de marzo de 2013 solicitó a la Dirección Regional IV La Serena, la devolución de todos los antecedentes acompañados en Formulario 3309, con el objeto de preparar adecuadamente la defensa y de aportar estos antecedentes en el proceso de reclamación que pretende interponer ante este tribunal

Hace presente, que si bien entregó los documentos al Servicio para su revisión, no es menos cierto que esta parte sigue siendo la titular del dominio de todos y cada uno de dichos documentos, por lo que la respuesta del Servicio conculca la garantía constitucional contenida en el n° 24 del artículo 19 de la CPR.

Finalmente, concluye, que la actuación del servicio ha vulnerado la garantía legal contenida en los números 6 y 8 del inciso primero del artículo 8 bis del C.T, y la garantía constitucional del Derecho

de Propiedad contenido en el n°24 del artículo 19 de la CPR, por lo que procede que se acoja el reclamo y se ordene a la Dirección Regional IV La Serena la devolución íntegra de todos y cada uno de los documentos que fueran aportados por su parte al proceso de fiscalización de que ha sido objeto, con costas.

La reclamada, la IV Dirección Regional La Serena del Servicio de Impuestos Internos, evacuando el traslado de rigor, solicita el rechazo del Reclamo en todas sus partes con costas, en virtud de los siguientes argumentos:

Sostiene que el reclamante es ambiguo en la descripción de la forma cómo el ordinario N° 12 configura una acción u omisión, según sea el caso, que vulnere los derechos que indica el reclamante ya que el actor no ha podido describir si el reclamo es en contra de una “acción” o una “omisión”, en cuyo caso el reclamo debe ser desechado por falta de fundamento.(porque en el Reclamo **se denuncia la negativa del SII de devolver los antecedentes aportados** y al tratar los supuestos de admisibilidad señala que “ ...en la especie lo que se denuncia... **es la actuación del Servicio que niega a esta parte la devolución de los documentos...**”).

En cuanto al N° 24 del art. 19 de la CPR, sostiene el Servicio que al reclamar el contribuyente que la no devolución de documentos le afecta el derecho de propiedad, pues sigue siendo “titular del dominio de todos y cada uno de dichos documentos...”, sería un argumento meramente especulativo, pues el Servicio no ha desconocido el dominio de los documentos aportados en ninguna circunstancia. Además, indica, no explica de qué forma se afecta el derecho de propiedad y el ejercicio de sus atributos.

El TTA, respecto, a si el Servicio se encontraba facultado legalmente, para negar la devolución de los documentos en cuestión y retenerlos hasta el momento en que se emitan los giros respectivos, en el considerando octavo razona: “*Que, tal como se desprende claramente de las normas invocadas por el Servicio y transcritas en el considerando precedente (artículos 25 y 37 del C.T)... no facultan, ni siquiera de manera remota o indirecta, al organismo fiscalizador para retener los documentos del contribuyente. Por lo que no existe, al menos en las normas invocadas por el Servicio en su defensa, facultad legal que le permita denegar la devolución documental solicitada*”.

En su razonamiento, sentenciador hace referencia, en el considerando noveno, al numeral 6 del artículo 8 bis, en cuanto el derecho que le reconoce la ley al contribuyente de obtener la devolución oportuna de su documentación, es “...*una vez finalizado el caso...*”(determinando el legislador, el momento en que debe el SII devolver los documentos solicitados<sup>24</sup>), siendo para el tribunal, en el considerando siguiente, la liquidación de impuesto, una actuación que reviste el carácter de acto administrativo terminal, conforme al artículo 41 de la Ley n° 19.880 que establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado. Dicho de otra forma, una vez practicada la liquidación de impuestos, el Servicio no necesitaba mantener en su poder la documentación del contribuyente, ya que, de quedar firmes las liquidaciones en los términos del artículo 25, en las mismas liquidaciones consta la totalidad de los antecedentes para emitir los giros.

En cuanto, para la determinación, de que si la conducta del Servicio ha afectado alguno de los derechos o garantías invocadas por la reclamante, en su considerando décimo noveno estima “*Que, en cuanto a la supuesta afectación de la garantía consagrada en el artículo 19 n° 24 de nuestra Constitución, lo cierto es que el derecho de propiedad de los documentos no ha sido puesto en entredicho por el Servicio, en consecuencia no se observa la configuración de la causal invocada por el recurrente*”.

En relación, a los derechos del contribuyente señalados en artículo 8 Bis del C.T., el TTA transcribe número 6: “*Derecho a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener, una vez finalizado el caso, la devolución de los documentos originales aportados*” y numero 8: “*Derecho a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados*”. Se determina que al tenor de esta norma y los hechos que se han tenido por establecidos, que en la especie ha existido una

---

<sup>24</sup> circular 58 del 21 de septiembre del 2000: luego de indicar las etapas que comprende el procedimiento de auditoría (Notificación, citación, liquidación), sostiene que “*con la liquidación culmina el proceso de determinación de diferencias de impuesto, y en ella se fija la posición de la administración respecto del cumplimiento tributario*”,

demora injustificada en devolver los documentos al contribuyente, en cuanto, habiendo culminado el Servicio el proceso de auditoría, notificada la liquidación el 29 de noviembre de 2013, a la fecha y pese a los requerimientos efectuados por el contribuyente, no le fueron entregados.

Según el TTA, en su enumerando décimo séptimo: *“la negativa injustificada del Servicio a devolver los documentos que el contribuyente había puesto a disposición de la administración y que ya habían sido utilizados para efectuar la auditoría que culminó con la liquidación de impuestos, con facilidad puede terminar afectando la garantía de contar con un debido proceso en el que el actor pueda hacer valer las pruebas necesarias a su pretensión para que el Juez las examine en forma imparcial y de forma directa. En tal sentido, la supuesta solución ofrecida por el Servicio en orden a que el contribuyente obtuviera copias de sus documentos, además de resultar impracticable, indudablemente puede afectar la calidad de la prueba, ya que, incluso si todos y cada uno de los muchos documentos fueran autorizados por un ministro de fe, es únicamente en los originales en los que pueden observarse detalles significativos como la calidad de los timbres de agua puestos en las facturas”*

Dictada por don CÉSAR VERDUGO REYES, Juez titular del TTA de la Región de Coquimbo.

Esta sentencia es confirmada por Ilustrísima Corte de Apelaciones de La Serena, con fecha 5 de Septiembre de 2014, Rol N°18-2014.Tributaria y aduanera.

No estamos del todo de acuerdo con este fallo, en relación a que el juez tributario no consideró que la actuación del SII vulnerara el derecho de dominio, puesto que su actuar, a nuestro juicio, limitó de forma arbitraria uno de sus atributos del dominio como es el uso. Esta privación afecta de forma concreta al contribuyente al no poder recurrir a sede judicial para defender sus derechos de forma satisfactoria y efectiva. En definitiva el juez acogió este reclamo por vulneración de derecho establecido en el artículo 8 bis n° 6 y 8.

#### 4.3.4 Restricción de timbraje sin fundamento.

**SENTENCIA: BARRIGA KURT con SII- VIII Dirección Regional Concepción. TTA Región del Biobío, RIT N°: 10-155-2013. 18 de Noviembre 2013.**

Se interpone Reclamo de Vulneración de Derecho, en contra de la VIII Dirección Regional Concepción del Servicio de Impuestos Internos, donde la recurrente explica, que con fecha 13 de agosto de 2013, concurrió a las oficinas del SII de Concepción, a la sección timbraje de documentos, para el trámite de timbrar su talonario de boletas de servicios, para así poder desarrollar su actividad de diseñadora, en calidad de persona natural, contribuyente del artículo 42 n.º 2 de la Ley de Impuesto a la Renta, es decir, rentas del trabajo independiente, lo que no puede llevar a cabo por sanción de bloqueo del timbraje de sus documentos tributarios, en su calidad de persona natural, recibiendo como explicación, que es administradora de una sociedad denominada Madison Ltda., la cual se encuentra con deudas en materia tributaria, específicamente IVA impagos, siendo esto el motivo del bloqueo. Para la reclamante, este bloqueo de timbraje provoca vulneración de sus derechos como contribuyente del artículo 42 n.º 2 de la Ley de Impuesto a la Renta, explicando que no existe en nuestro ordenamiento jurídico disposición legal alguna que otorgue la facultad expresa al SII para restringir o bloquear, total o parcialmente, el timbraje de los documentos tributarios solicitados por un contribuyente. (en este fallo, el tribunal estima, que sí existe facultad por parte del SII para la restricción reclamada, pero debe ser dentro de una potestad pública e invocando una causal grave, como posteriormente se señalará).

Considera la reclamante, que el actuar del SII constituye una limitación y vulneración a la garantía constitucional establecida en el artículo 19 n.º 21 de la CPR.

Sostiene el actor, que el restringir o prohibir, total o parcialmente el timbraje de sus documentos tributarios, significa la imposición de una sanción que no contempla la ley, y que al hacerlo, dicho acto vulnera además sus derechos impidiéndole desarrollar libremente una actividad económica, en cuanto persona natural.

Fundando su defensa, el SII, señala en su contestación, que la reclamante presenta ante el SII las anotaciones informativas n.º 51 "Representante legal o socio de sociedades bloqueadas" debido a que en sus bases de datos figura como administradora o representante legal de la sociedad constructora Madison Limitada, sociedad que figura con varios giros no pagados y actualmente en cobranza ante la Tesorería General de la República.

Agrega que de conformidad a la Circular n.º 19/1995, para aquellos contribuyentes sin problemas, el sistema asigna cantidades máximas de timbraje, que corresponden aproximadamente al número de documentos usados en un período determinado. Sin embargo, para los contribuyentes con problemas, el fiscalizador podrá autorizar un timbraje restringido, inferior al asignado por el sistema.

En su considerando decimonoveno, el TTA, arguye que: *“Que, de cuanto se ha venido razonando en esta sentencia, fuerza es concluir que el Servicio de Impuestos Internos restringió el timbraje de las boletas de honorarios de la reclamante fuera de los casos expresamente autorizados por el Código Tributario en sus artículos 8 ter y 8 quáter, vulnerando con ello el derecho a desarrollar libremente su actividad económica de diseñadora, circunstancias que permiten acoger el reclamo interpuesto.”*

El sentenciador, haciendo referencia a normas legales y la historia fidedigna de la ley, estima que el SII tiene facultad para restringir el timbrado de ciertos documentos del contribuyente.

Sin embargo, la potestad pública de restricción quedó acotada, tal como fluye del texto de los artículos 8 ter y 8 quáter del Código Tributario, a los siguientes casos: a) para la autorización inmediata de facturación electrónica a la que opten los contribuyentes al momento de iniciar sus actividades o bien en el desarrollo de su giro; y b) para diferir el timbraje de tantas boletas de venta y guías de despacho como sean necesarias para el giro de los negocios o actividades declarados por los contribuyentes que hagan iniciación de actividades.

Pero es necesario para el ejercicio de esta facultad de restricción, una resolución fundada, debida y oportunamente notificada al contribuyente, invocando una causal grave, así como lo dispone el

artículos 8 ter inciso 4 CT. Para estos efectos se considerarán causas graves, entre otras, las siguientes:

- i. Si, de los antecedentes en poder del Servicio, se acredita no ser verdadero el domicilio o no existir las instalaciones necesarias para el desarrollo de la actividad o giro declarado.
- ii. Si el contribuyente tiene la condición de procesado o, en su caso, acusado conforme al Código Procesal Penal por delito tributario, o ha sido sancionado por este tipo de delitos, hasta el cumplimiento total de la pena.
- iii. Si, de los antecedentes en poder del Servicio se acredita algún impedimento legal para el ejercicio del giro solicitado.

Por tanto, para la restricción de timbraje de documentos tributarios, la dictación de una resolución fundada y la invocación de una causa grave que justifique la restricción, sea alguna de las que a modo enunciativo señala el inciso 4° del artículo 8 ter, o alguna otra que el Servicio califique de tal.

El ente sentenciador, en virtud de lo razonado, en su considerando décimo noveno, concluye: *“que, el SII restringió el timbraje de las boletas de honorarios de la reclamante fuera de los casos expresamente autorizados por el Código Tributario en sus artículos 8 ter y 8 quáter, vulnerando con ello el derecho a desarrollar libremente su actividad económica de diseñadora, circunstancias que permiten acoger el reclamo interpuesto”*.

Dictada por don Anselmo Iván Cifuentes Ormeño, Juez Titular del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Biobío.

Esta sentencia es confirmada por Ilustrísima Corte de Apelaciones de Concepción, con fecha 20 de marzo de 2014, ROL. 4-2014. Tributaria y Aduanera.

#### 4.3.5 Servicio exige término de giro para optar a condonar intereses.

**SENTENCIA: “Constructora Aislantes Termoacústicos S.A, con SII- VIII Dirección Regional del SII. TTA región del Biobío, RIT N°: 10-00160 -2013, de fecha 24 Diciembre 2013.**

Se interpone Reclamo de Vulneración de Derechos en contra de la Resolución Exenta N° 7757 de fecha 23 de agosto de 2013 emitida por la VIII Dirección Regional Concepción del SII.

Argumenta la reclamante que, se vio imposibilitada de celebrar un convenio de pago de las deudas fiscales, enterándose al concurrir al organismo de administración financiera de la existencia de una causal de exclusión que afecta a determinados giros. Debido a esto y con el objeto de alzar dicha exclusión, presenta ante la administración una solicitud, haciendo presente que los litigios que les enfrentaban en causa Rol 10.117-1999 y 10.319-2005 seguida ante la VIII Dirección Regional se encontraban ya resueltos por sentencia ejecutoriada, lo cual debería llevar al SII a levantar las exclusiones.

Sin embargo, el Servicio, en su contestación, se niega a las peticiones señalando:

Que, el contribuyente verifica observaciones relativas a inconcurrencia a operación renta y a operación IVA, generándose, a consecuencia de ello, las anotaciones 3500 y 4301, que constituyen causales de exclusión para acceder a condonaciones.

Indica que por lo anterior, para poder optar a convenios y condonaciones por parte de Tesorería General de la República, dichas situaciones deberán ser subsanadas, efectuándose el término de giro respectivo, al cual el contribuyente se encuentra obligado desde el año 2005 en conformidad a lo establecido en la Res Ex N° 41 de 20 de diciembre de 2002.

Señala enseguida, que para el Servicio, la reclamante tendría la calidad de inconcurrente a operaciones IVA y Renta, olvidando que jamás ha sido sancionada por dicha inconcurrencia en conformidad al artículo 97 N° 21 del C.T, lo cual, -prosigue- es relevante toda vez que el artículo 192 del mismo cuerpo legal excluye de la posibilidad de celebrar convenios no a los contribuyentes simplemente inconcurrentes a los requerimientos del Servicio, sino a aquellos que han sido

sancionados por incomparecencia, esto es, en la medida que se verifique la infracción del artículo 97 N° 21 del C.T.

Advierte que con esto, el SII, ha establecido nuevas exclusiones y tramites no dispuestos en la ley, como en el caso en comento de dar aviso de termino de giro, siendo que el C.T, es quien establece los requisitos para la celebración de convenios de pago, señalando expresamente las causales de exclusión, correspondiéndole al órgano fiscalizador solo informar las concurrencias de dichas causales señaladas por el legislador.

Manifiesta en el reclamo, que la actuación recurrida, ha vulnerado el artículo 19 N° 21 de la CPR, toda vez que lo está obligando a dar termino de giro si es que desea acogerse a un convenio de condonación; asimismo, señala que igualmente se afecta el artículo 19 N° 22 del mismo Código Político, toda vez que la administración financiera le ha privado de su derecho a celebrar un convenio de pago, facultad que es reconocida por la ley y que se ha limitado en forma determinada en conformidad al artículo 192 del C.T.

Confiriéndose traslado al SII para contestar, la VIII Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, Sostiene que, el artículo 155 del C.T, establece un plazo de 15 días hábiles contados desde la ejecución del acto o la ocurrencia de la omisión o desde que se haya tenido conocimiento cierto de los mismos.

Expresa, enseguida, que el contribuyente tomó conocimiento de los hechos en los que funda su reclamo, a lo menos, el día 29 de julio de 2013 que corresponde a la época en la que por primera vez formula la petición de levantamiento de las anotaciones vigentes ante la administración tributaria, por lo que el reclamo sería extemporáneo.

Asimismo, respecto de la garantía establecida en el N° 22 del artículo 19 de la CPR, la reclamada arguye que no se observa como el hecho de que esa repartición ejerza las facultades que le son propias, pueda constituir un trato discriminatorio en materia económica. Asimismo, precisa que la contribuyente continua desarrollando sus actividades en forma normal, y que el proceso de auditoría que se le está realizando no ha sido ningún impedimento para ello.

Este fallo, nos parece de interés, debido a que en su considerando noveno se refiere al Onus Probandi, en materias tributarias, siendo del parecer del tribunal, que le corresponde a ambas partes, ya que es un conflicto entre partes en que ninguna tiene un privilegio con respecto a la otra, de ningún carácter mucho menos probatorio, siendo para el sentenciador, una excepción a la regla general del artículo 21 del C.T. Por ello se debe recurrir a las reglas generales de la prueba contenida en el artículo 1698 del Código Civil, aplicable no solamente a las obligaciones contractuales, sino que a todo tipo de obligaciones entre ellas, las obligaciones tributarias, teniendo en este caso, el SII, probar la existencia de una obligación tributaria y el “contribuyente afectado” debe probar como efectivamente fue afectado en sus derechos constitucionales, por el accionar del ente fiscalizador.

Respecto a la alegación de extemporaneidad, el TTA, en su considerando decimo, estima que el reclamo fue presentado dentro de plazo: *“De la norma reproducida precedentemente<sup>25</sup>, fluye como requisito primario para el contribuyente que reclame de la exclusión de condonaciones, recurrir en primera instancia para solucionar su situación ante la Dirección Regional del Servicio de Impuestos internos; y una vez que dicho organismo se ha pronunciado respecto de la solicitud de alzamiento de exclusión, surge para la reclamante el plazo para concurrir ante el ente jurisdiccional”.*

*“[...] en los hechos, la recurrente presentó ante la VIII Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos una solicitud de alzamiento de exclusión, la cual fue denegada por dicho organismo mediante Resolución Exenta N° 7757 de fecha 23 de agosto de 2013 rolante a fojas 2 de auto”.*

Por lo anterior, y en concordancia con lo dispuesto en el artículo 155 inciso 2° del C.T, este sentenciador estima que la fecha desde la cual empezaba a correr el plazo de la reclamante para concurrir ante el TTA corría desde el 23 de agosto de 2013 (fecha de denegación de solicitud de exclusión) hasta el 13 de septiembre del mismo año, concurriendo en definitiva a interponer su

---

<sup>25</sup>.- artículo 4° de la Resolución Exenta N° 698 del Ministerio de Hacienda relativa a “Normas sobre condonación de deudas para contribuyentes”, la cual dispone; “Los contribuyentes que reclamen de la exclusión de la condonación, según la información que conste en la nómina emitida por el Servicio de Impuestos Internos de acuerdo al artículo 3° de esta resolución, deberán resolver o aclarar su situación en la Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos que le corresponda”.

reclamo tributario con fecha 11 de septiembre de 2013; razón por la cual, el jurisdicente desestima la solicitud de extemporaneidad presentada por la parte reclamada.

Para determinar la procedencia o improcedencia en el presente caso de la celebración de convenios de pago y del levantamiento de exclusión de condonaciones de intereses, el TTA estima en su considerando décimo segundo, que solamente en 3 situaciones particulares, el contribuyente queda excluido de celebrar convenios de pago (según artículo 192 C.T), las cuales son;

- I. Encontrarse inconcurrente después de haber sido sancionado en conformidad al artículo 97 número 21 del Código Tributario.
- II. Encontrarse procesado o acusado de delito tributario.
- III. Haber sido sancionado por delitos tributarios hasta el cumplimiento total de su pena.

Del examen de la información contenida en la Resolución examinada, el sentenciador considera *que el ente fiscalizador ha excedido sus facultades, pretendiendo excluir al contribuyente de la celebración de un convenio de pago, basando su decisión en situaciones no descritas en la ley, más aún, forzándolo a efectuar término de giro.*

Respecto de la vulneración al artículo 19 n° 21 de la CPR, en su considerando décimo cuarto, razona lo siguiente. *“... es menester señalar que, la intervención de la Autoridad Administrativa que imponga restricciones al libre ejercicio o desarrollo de una determinada actividad económica, debe necesariamente hallar fundamento en una norma de cobertura que así lo autorice, cuestión que en el caso de autos no ocurre; pretendiendo la defensa fiscal obligar al contribuyente a efectuar término de giro, tal y como lo señala la Resolución Exenta N° 7757 en su considerando 5° a cuyo tenor; “Para poder optar a convenios y condonaciones por parte de la Tesorería General de la República, dichas situaciones deben ser previamente subsanadas, efectuándose el término de giro respectivo, al cual el contribuyente se encuentra obligado desde el año 2005.”*

Pronunciada por don Anselmo Iván Cifuentes Ormeño, Juez del TTA de la Región del Biobío.

Esta sentencia es confirmada por Ilustrísima Corte de Apelaciones de Concepción, con fecha 16 de Abril de 2014, Rol N°19-2014. Tributaria y aduanera.

#### 4.3.6 Omisión de comunicar a Tesorería el cambio de monto de impuestos a pagar.

##### **SENTENCIA: DONOSO ZUÑIGA con SII- DIRECCIÓN REGIONAL DE O'HIGGINS. RIT- VD-19-00041-2014, 1 de Diciembre de 2014.**

El actor deduce Reclamación por Vulneración de Derechos en contra del SII, que en su declaración anual de impuestos Año Tributario 2009, le liquidó una diferencia de Impuesto Global Complementario por la cantidad neta de \$37.273.900, actuación que le fue notificada el 25 de enero del 2012, por no justificar el origen de los fondos con los que financió diversas inversiones realizadas en el año 2008. Debido a esto, el actor, con fecha 30 de julio del 2013, presentó al SII una solicitud administrativa de revisión para justificar en parte las inversiones financiadas, con lo cual el SII dio lugar en parte a lo solicitado por el contribuyente por medio de resolución exenta dictada el mismo año, rebajando la liquidación a la cantidad de \$16.461.982, remitiendo copia de ella y ordenando a la unidad administrativa correspondiente la modificación de la liquidación. Esta última resolución fue recurrida de Reposición por error de cálculo, por lo que se volvió a modificar la cantidad liquidada a \$12.643.280.- remitiendo nuevamente copia y orden de modificación a la unidad administrativa correspondiente.

En año 2014, el actor a través de un familiar, trató de efectuar una declaración mensual de Impuesto a la Renta, la que no pudo realizar por una orden de embargo que decretó el Servicio de Tesorería sobre su cuenta corriente del banco individualizado en autos, por lo que concurre a éste y solicitando un certificado de deuda fiscal del 24 de septiembre de 2014, constata una deuda \$36.383.036. Es decir, después de un año de dictada la Resolución que da lugar en parte a la petición administrativa de revisión de la Liquidación de 25 de enero de 2012, el SII no ha comunicado ningún cambio al Servicio de Tesorería General de la República.

En resumen, el actor señala, por los argumentos recogidos en los vistos, que se han vulnerado sus derechos contenidos en los números 21, 22 y 24 del Artículo 19 de la CPR, como consecuencia de una omisión en la cual incurrió el SII, toda vez que habiendo obtenido un pronunciamiento administrativo favorable —en dos Resoluciones Exentas dictadas en el mes de octubre del año 2013— que significó una rebaja de los impuestos a pagar por el contribuyente que originalmente habían

sido mal determinados por la misma autoridad en una liquidación del año 2012, dicha rebaja no se informó o comunicó al Servicio de Tesorería General de la República. En razón de lo anterior, se inició un procedimiento de cobro por parte de la Tesorería, que implicó el embargo de dineros del contribuyente de su cuenta corriente del banco al que pertenece, embargo, no ajustado a derecho dado que la causa del mismo sería una deuda superior a la que el contribuyente mantiene con el Fisco.

Respecto de la vulneración del artículo 19 N° 24 de la CPR, el actor indica que su deuda fiscal con el Fisco de Chile, sólo asciende a un monto neto de impuestos de \$12.643.280 y no a los \$36.383.036 que el SII mantiene informado al Servicio de Tesorería General de la República, perjudicando directamente su patrimonio y los bienes que lo integran, limitándose el dominio que él tiene sobre los dineros embargados y también el derecho incorporal del recurrente de la orden de modificación de impuesto.

Respecto a la garantía contemplada en el Artículo 19 N° 22 de la CPR, indica que ésta se vulneró al no haber cumplido el SII con su deber de informar a la Tesorería lo resuelto en sus propias resoluciones exentas de octubre de 2013.

Luego el reclamante, se refiere a la garantía consagrada en el Artículo 19 N° 21, que también considera vulnerada, dado que como consecuencia de las acciones de cobro que está realizando la Tesorería, el Banco no le otorgara los créditos que necesita para el desarrollo de su actividad agrícola, quedándose sin el financiamiento necesario para ello.

Por esto, el actor interpone Reclamo de Vulneración de Derechos, por cuanto ha existido una omisión, la que se verificó por la falta de comunicación del SII a la Tesorería General de la República, en cuanto a informar de la modificación de la liquidación y el giro, siendo vulnerados por dicha omisión los derechos contemplados en el artículo 19 numerales 21, 22 y 24 de la CPR.

En la presentación del SII, del 14 de octubre de 2014, su Director Regional, en lo principal deduce Recurso de Reposición; solicitando suspensión del procedimiento, el cual fue rechazado, confiriéndose al SII el plazo legal para contestar el reclamo.

Presentación del SII, de 06 de noviembre de 2014, por la cual contesta el Reclamo de autos, señalando que, en fecha de 25 de Enero de 2012, se puso en conocimiento del reclamante el cobro de una diferencia de impuesto global complementario por la suma de \$37.273.900.-, por concepto de inversiones no justificadas, la cual no fue reclamada por éste. Con posterioridad, con fecha 30 de julio de 2013, el reclamante presentó una petición de Revisión de la Actuación Fiscalizadora, ante la Oficina de Procedimientos Administrativos Tributarios, acompañando antecedentes que permitieron acreditar parte de las inversiones no justificadas originalmente, determinando por ello una nueva diferencia de impuesto por la cantidad de \$16.461.980. Ésta última resolución incurrió en un error de cálculo del nuevo impuesto, razón por la cual, la reclamante dedujo Reposición en contra de ella, siendo dicha reposición acogida.- Luego, la entidad pública reconoce que al existir una modificación en la determinación de los impuestos que se encuentren liquidados y posteriormente girados, se deben ingresar dichas modificaciones en los sistemas encargados de dar de baja los giros emitidos por parte de la Unidad o Departamento competente, y con ello dar curso a un nuevo giro de impuestos por los montos reliquidados, las cuales no fueron realizadas, por hechos involuntarios, y por ende, la información que se encuentra en poder del Servicio de Tesorerías corresponde a la determinación primitiva de diferencias de impuestos, solicitando finalmente evacuado el traslado.

El tribunal, en razón de no verificar, en la especie, puntos sustanciales pertinentes o controvertidos, que ameritaran recibir la causa a prueba, se resolvió citar a las partes a oír sentencia.

En su considerando cuarto, declara: *“Que, de parte del SII, hubo reconocimiento expreso sobre la existencia de un error involuntario, que consistió en una omisión, al no comunicar oportunamente al Servicio de Tesorería General de la República, que los impuestos adeudados por el contribuyente eran menores a los determinados en enero de 2012, en efecto, que ascendían \$12.643.280 y no a \$37.273.900, reconociendo además, que es un deber de la autoridad administrativa ingresar las modificaciones en los sistemas encargados de dar de baja los giros.”*

Indica en su considerando séptimo, que es tener presente las diferencias entre el Reclamo en estudio y el Recurso de Protección *“... En efecto, la primera, contenida en el artículo 155 del Código Tributario, al referirse al acto u omisión vulnerador de derechos, **no utiliza las expresiones y***

**adjetivos arbitrario o ilegal, que si se emplean en el Recurso de Protección. En efecto, el recurso de protección regulado en el artículo 20 de CPR, alude a actos u omisiones arbitrarios o ilegales, entendiéndose por nuestra doctrina y jurisprudencia que una arbitrariedad está asociada a una conducta caprichosa, poco objetiva faltante de una justificación razonable...” “... En razón de lo anterior, y aterrizando el análisis al caso concreto que nos ocupa, **no cualquier omisión implicaría una vulneración de los derechos y garantías constitucionales de un determinado individuo, sino que, necesariamente, dicha omisión –estimamos-- debe ser una omisión ilegal o infractora de ley, no siendo, por tanto, reprochable y vulneradora de derechos, la simple inactividad no contraria a la ley o respecto de la cual no existe un deber de actuar de la administración. Es decir, la omisión que debe ser sancionada, es aquella que se verifica cuando el SII está mandatado a hacer algo y no lo hace...”****

Al tenor de la normativa citada en el fallo, queda de manifiesto que es deber del SII la correspondiente comunicación de todos sus actos, indicándolo el TTA, en su considerando noveno: “*Que el SII es una entidad pública que forma parte de la Administración del Estado, y como tal, está sometida a la Ley N°19.880 Sobre Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado. Así, debe cumplir con sus disposiciones y entre ellas, la contenida en el artículo 51<sup>26</sup>[...] De este modo, queda de manifiesto la administración, cada vez que dicta o emite un acto administrativo, se encuentra en el deber legal de notificar a las partes interesadas y a todos aquellos terceros sobre los cuales, el acto, pudiere surtir algún efecto jurídico y obviamente a aquellos que el propio acto ordena a fin de implementar lo resuelto en él.*”

Es por lo cual, que Tribunal concluyó que el SII tenía la obligación -y era su deber- gestionar las modificaciones de las sumas liquidadas erróneamente a fin de dar de baja el giro o giros mal emitidos y comunicar a las entidades correspondientes tales circunstancias, con el objeto, de que en definitiva,

---

<sup>26</sup>.- Artículo 51. Ejecutoriedad. Los actos de la Administración Pública sujetos al Derecho Administrativo causan inmediata ejecutoriedad, salvo en aquellos casos en que una disposición establezca lo contrario o necesiten aprobación o autorización superior. Los decretos y las resoluciones producirán efectos jurídicos desde su notificación o publicación, según sean de contenido individual o general.

se cobraren al contribuyente los impuestos que efectivamente adeudare y no otros determinados incorrectamente.

El sentenciador concluye, en su considerando décimo quinto: *“ que, si el procedimiento de cobro que sigue adelante la Tesorería General de la República se sustenta en información errónea, no ajustada a derecho, respecto de impuestos y sumas no adeudadas por el contribuyente, los actos que en dicho procedimiento se han verificado, especialmente el embargo, no se ajustan a derecho, pretendiendo el Servicio de Tesorería, demandar, perseguir, ejecutar y apropiarse de sumas de dinero respecto de las cuales no tienen título alguno, lo que sin duda implica, al haber habido un embargo de por medio, la afectación del derecho de propiedad del contribuyente reclamante consagrado en el artículo 19 N° 24 de la CPR. De la manera expuesta, se ha lesionado el derecho de dominio del reclamante sobre los dineros que poseía en la cuenta corriente del Banco, toda vez que mediante el embargo de ellos, ordenado por el Servicio de Tesorería, le han limitado las facultades de disposición, uso y goce sobre tales bienes muebles de su propiedad, entramiento que fuera practicado 10 meses después, aproximadamente, de que fuera legalmente rectificad”*.

El Juez Tributario resuelve, en mérito de lo razonado, ha lugar el reclamo y en virtud de lo dispuesto en los artículos 1° y 19 N° 24 de la CPR; en los artículos 155, 156 y 157 del C.T; en el artículo 51 de la Ley N°19.880; artículos 3 y 5 de la Ley N°18.575; en el artículo 170 del Código de Procedimiento Civil.

Sentencia dictada por don Gonzalo Hernán Trabucco González, Juez Tribunal Tributario y Aduanero región del Libertador Gral. Bernardo O'Higgins.

## CONCLUSIONES.

En el inicio de nuestra tarea investigativa, cuestionamos la eficacia práctica de la Acción Reclamación por Vulneración de Derechos, planteando como hipótesis que esta herramienta jurisdiccional sería de escasa utilización por parte de los contribuyentes y que además presentaría un alto rechazo por parte de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, interrogante que intentaremos dilucidar en las próximas páginas.

La primera conclusión a la que arribamos, es el carácter intrínsecamente restrictivo de la acción en estudio, puesto que como se indicó este procedimiento únicamente atañe a la labor administrativa y fiscalizadora del Servicio, debido a que quedan excluidos todos los actos u omisiones que puedan estar sujetos a otros procedimientos tributarios establecidos en el Libro Tercero del Código del ramo, esto se confirma cuando señalamos que la causal de inadmisibilidad más recurrente es precisamente “ la existencia de otro procedimiento tributario aplicable”.

En este mismo sentido, al realizar un análisis comparativo con el Recurso de Protección, la principal diferencia que encontramos es que la acción de rango constitucional no resulta ser tan estricta en cuanto a sus requisitos de procedencia, ya que no está supeditada a cierta actividad del ente fiscalizador, en este mismo orden de ideas, la sola redacción de la Acción de reclamación nos demuestra lo señalado previamente, ya que nos basta que el acto u omisión amenacen los derechos de los contribuyentes, sino que deben trasgredir de manera efectiva dichas garantías, lo cual se relaciona con la naturaleza de la Acción de Reclamación, que como en señaló la jurisprudencia en reiteradas ocasiones, es índole cautelar, por ende no declarativa, puesto que sólo pretende tutelar derechos preexistentes, no discutidos, de los cuales los contribuyentes eran titulares de manera indubitada.

En cumplimiento de los objetivos específicos de nuestro trabajo, podemos señalar que los datos estadísticos son categóricos, ya que de un total de 97 causas de Reclamo por Vulneración de Derechos. 21 son declaradas inadmisibles, 23 desistidas, 43 rechazadas y únicamente 10 son

acogidas, y de éstas últimas, 5 corresponden a la causal de no devolución de remanentes, la cual como se señaló anteriormente, no puede ser considerada como causal de acogida de la acción, sino más bien de rechazo debido al cambio de criterio jurisprudencial mencionado. Por otro lado las cinco restantes fueron acogidas por distintos motivos y las que fueron apeladas, se confirmaron por parte de las respectivas Cortes de Apelaciones.

En este sentido dando respuesta al objetivo general planteado al inicio de nuestra investigación, podemos señalar las siguientes causales de inadmisibilidad, de rechazo y causales específicas de actos u omisiones que vulneren las garantías constitucionales tuteladas por esta acción.

#### **CAUSALES DE INADMISIBILIDAD:**

1. EXISTENCIA DE OTRO PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO APLICABLE
2. EXTEMPORANEIDAD.
3. INCOMPETENCIA.
4. FALTA DE FUNDAMENTO. SUBDIVIDE EN:
  - a. ACCIÓN CONTRA ACTO DE TESORERÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA.
  - b. IMPOSIBILIDAD DE ACCIONAR, MIENTRAS UN RECLAMO ADMINISTRATIVO ESTÁ PENDIENTE.
  - c. FALTA DE OBJETO.

#### **CAUSALES DE RECHAZO:**

1. EXISTENCIA DE OTRO PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO APLICABLE.
2. ACTO RECLAMADO NO VULNERA DERECHOS.
3. NO DEVOLUCIÓN DE REMANENTE EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 59 DEL CT.
4. RESTRICCIÓN DE TIMBRAJE O DE EMISIÓN DE BOLETAS ELECTRÓNICAS.
5. EXTEMPORANEIDAD.

#### **CAUSALES DE ACOGIDA:**

1. EXCLUSIÓN ARBITRARIA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL ARTÍCULO 14 TER DE LIR.
2. SERVICIO SE NIEGA A ENTREGAR DOCUMENTACIÓN.
3. RESTRICCIÓN DE TIMBRAJE SIN FUNDAMENTO.
4. SERVICIO EXIGE TÉRMINO DE GIRO PARA OPTAR A CONDONAR INTERESES.
5. OMISIÓN DE COMUNICAR A TESORERÍA EL CAMBIO DE MONTO DE IMPUESTOS A PAGAR.

Resulta lógico que los resultados obtenidos, en base a la escasa cantidad de fallos dictados por los Tribunales relativos a esta acción son bastante limitados y frente a este escaso número de acciones acogidas durante estos últimos años, resulta legítimo preguntarse el porqué de esta situación, siendo posible señalar por un lado, que es claro a esta altura que el Servicio de Impuestos Internos, es un órgano estatal especializado de alto nivel técnico y humano, que en la mayoría de los casos actúa conforme a derecho y sus funcionarios no sobrepasan sus atribuciones legales, lo que se debe en gran medida a que la circular N°41 de 26 de Julio de 2006 que estableció los derechos de los contribuyentes, circular que sirvió de base para la creación del actual artículo 8 bis del CT, todo lo cual parecería concordar con la baja presentación de la acción objeto de nuestra investigación, sin embargo, esta situación se contrapone al elevado número de causa relativas a otros procedimientos, en especial al General de Reclamaciones que sólo hasta el año 2014 presento 3225 casos. Entonces la respuesta al bajo número de acciones de reclamación presentados, pueda tener otra explicación razonable, la solución la encontramos dentro de la principal característica que posee este procedimiento, relativo a su rasgo restrictivo, característica que atentaría contra la efectividad practica de esta acción, y por otro lado es indudable que el interés de los particulares no está en defender ciertos derechos abstractos de difícil concreción práctica, sino más bien sus esfuerzos están centrados en la reclamación de actos que determinan sus obligaciones tributarias, las que afectan directamente su derecho de propiedad.

Ahora bien, con respecto al alto nivel de rechazo podemos mencionar como uno de los factores fundamentales, la deficiente labor de los abogados de los contribuyentes, quienes al presentar las reclamaciones incurrieron en múltiples errores, los cuales se demuestran por la gran cantidad de fallos declarados inadmisibles o rechazados, sea por no cumplir con los requisitos de admisibilidad o bien no estaban bien fundamentados, no explicando detalladamente como los actos u omisiones supuestamente contrarios a derecho afectaban concretamente sus garantías constitucionales, lo cual influyó negativamente en la eficacia de esta acción especial, respondiendo de esta manera la pregunta de investigación planteada en un comienzo, podemos decir que esta herramienta jurisdiccional es apropiada para cautelar ciertas garantías de los contribuyentes, pero cuyo índole cautelar sumada a su carácter restrictivo, conlleva a que en la práctica no sea de mucha utilidad debido principalmente a la alta tasa de rechazo. En definitiva por estos argumentos y por todo lo señalado previamente podemos comprobar cabalmente nuestra hipótesis.

Para finalizar no podemos desconocer el aporte que significa para un estado de derecho la creación de mecanismos que resguarden las garantías constitucionales, generando en este caso, un contrapeso necesario a las amplias facultades del Servicio de Impuestos Internos, las cuales cobran especial relevancia en la actualidad con la incorporación de la ley 20.780, la cual entro en vigencia el primero de Octubre de este año, relativas a las normas anti elusión, que otorgan al Servicio atribuciones fiscalizadoras que podrían atentar contra las garantías constitucionales de los particulares, por cual esta modificación legal podría significar un aumento en la interposición de esta acción, lo cual dependerá exclusivamente de la actitud de los contribuyentes, en cuanto al interés en la defensa de sus derechos, por lo que nos parece pertinente concluir nuestra labor investigativa recordando las sabias palabras de un estimado profesor de nuestra facultad:

*“El derecho que no se exige, no se merece”*

## **BIBLIOGRAFÍA**

- ÁLAMOS VERA, Dagomar Eduardo, Los Derechos del Contribuyente Chileno Procedimiento de Reclamo, Un análisis de la Ley N° 20.420 de 2010, Thomson Reuters Puntolex, Santiago de Chile, 2010.
- ALAMOS VEGA, Dagomar. Los derechos del contribuyente chileno. Procedimiento de reclamo. Un análisis de la Ley N° 20.420. Santiago, 2011.
- BULNES ALDUNATE, Luz, El Derecho a Desarrollar Cualquier Actividad Económica, en Revista de Derecho Público, N°s 37-38, enero – Universidad de Chile -diciembre1985.
- EVANS DE LA CUADRA, Enrique, Los Derechos Constitucionales, Tomo III, Ed. Jurídica de Chile, 2<sup>da</sup> edición, Santiago, 1999.
- EVANS ESPIÑEIRA, Eugenio, Los tributos en la Constitución, Editorial Jurídica de Chile, Santiago 2010.
- FIGUEROA VALDÉS, Eduardo” Las Garantías Constitucionales del contribuyente en la Constitución de 1980”, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1985.
- FERNANDOIS VÖHRINGER, Arturo, Derecho Constitucional Económico, ed. Universidad Católica de Chile, T.I., 2<sup>da</sup> edición, Santiago, 2006.

- MASSONE PARODI, Pedro, Tribunales y procedimientos Tributarios, editorial Legal Publishing Santiago 2009,
- NOGUEIRA ALCALÁ, Humberto, Derechos Fundamentales y Garantías Constitucionales, Tomo 4, Constitución Económica, Derechos Patrimoniales y Amparo Económico, Ed. Librotecnia, Santiago, 2010.
- UGALDE PRIETO RODRIGO, Varela del Solar Jorge “El Recurso de Protección en Materia Tributaria”, editorial jurídica Cono Sur Ltda., Santiago, 1993.
- VALDÉS PRIETO, DOMINGO, La Discriminación Arbitraria en el Derecho Económico, Editorial Jurídica Cono Sur, Santiago, 1992.
- *Manual de Derecho Tributario* 5ª ed., LexisNexis, Santiago, 2003.
- *Guía Práctica sobre Código Tributario*, Legal Publishing, 2011.