

ANUARIO
DE DERECHO
PÚBLICO
2024
UNIVERSIDAD
DIEGO
PORTALES

FACULTAD
DE DERECHO



EDICIONES
UNIVERSIDAD DIEGO PORTALES

**ANUARIO
DE DERECHO
PÚBLICO**

2024

**UNIVERSIDAD
DIEGO
PORTALES**

ANUARIO DE DERECHO PÚBLICO 2024

© VV. AA., 2024

© Ediciones Universidad Diego Portales, 2024

Primera edición: noviembre de 2025

ISBN 978-956-314-643-1

Universidad Diego Portales

Dirección de Publicaciones

Av. Manuel Rodríguez Sur 415

Teléfono (56 2) 2676 2136

Santiago – Chile

www.ediciones.udp.cl

Edición: Domingo Lovera

Corrección y estilo: Lorena Sánchez García

Diseño: Mg estudio

ANUARIO DE DERECHO PÚBLICO 2024 UNIVERSIDAD DIEGO PORTALES

DIRECTORES

Domingo Lovera
Reynaldo Lam

COMITÉ EDITORIAL

Lidia Casas Becerra
Javier Couso Salas
Jorge Correa Sutil
Rodolfo Figueroa García-Huidobro
Matías Guilloff Titun
Dominique Hervé Espejo
Domingo Lovera Parmo
Judith Schönsteiner



EDICIONES
UNIVERSIDAD DIEGO PORTALES

FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD DIEGO PORTALES

ÍNDICE

Presentación	11
DERECHO CONSTITUCIONAL	15
<i>Claudia Heiss</i> , “A 20 años de la reforma constitucional de 2005: una mirada desde la ciencia política”	17
<i>Gustavo Poblete Espíndola</i> , “La responsabilidad del Estado por actuaciones policiales”	25
<i>Angélica Torres Figueroa</i> , “Fuerzas Armadas y control del orden público”	43
<i>Gabriel Acuña Valencia</i> , “Reflexiones sobre el Gobierno Judicial y posibles cambios a un nivel comparado”	55
<i>José Francisco García</i> , “Presidencialismo expansivo. Comentario a la sentencia del Tribunal Constitucional Rol 15.180-2024”	77
<i>Danitza Pérez Cáceres</i> , “La educación no sexista en la Ley integral contra la violencia: comentarios a partir de la sentencia del Tribunal Constitucional del 08 de abril de 2024”	99

DERECHO ADMINISTRATIVO	115
<i>Guillermo Jiménez, “El nuevo sistema de contratación pública”</i>	117
<i>Vicente Bustos Sánchez y Sebastián Winter Del Bosco, “Crónica de un león sin dientes. Las paradojas de la potestad sancionadora en la trayectoria del Servicio Nacional del Consumidor”</i>	139
<i>Ignacio Peralta, “La acción de protección y la desprotección de la salud: el caso de los remedios de alto costo”</i>	163
DERECHO AMBIENTAL	183
<i>Claudio Sebastián Tapia Alvial, “El nuevo derecho penal ambiental económico: riesgos, nudos y desafíos”</i>	185
<i>Paloma Infante Mujica, “Novedades y desafíos de la Ley para la Naturaleza-SBAP para la conservación de la biodiversidad en Chile”</i>	205
<i>Juan Pablo Leppe Guzmán, “El caso ‘Asociación de municipios del lago Llanquihue con Servicio de Evaluación Ambiental Región de Los Lagos’”</i>	225

DERECHO TRIBUTARIO**241**

Martín Vila, “Al finalizar la vigencia de la Ley I+D. Una evaluación necesaria”

243

Rodrigo Rojas Palma, “¿Cuál es el tratamiento tributario de la explotación del litio en Chile? Un análisis a la luz de recientes Fallos Judiciales”

265

Sergio Alburquenque, “ ‘Prácticas patológicas’ del Servicio de Impuestos Internos: a propósito de la sentencia del tribunal constitucional Rol 14.252-23-INA, de 16 de enero de 2024”

283

Bárbara Vidaurre Miller, “¿Al fin paz, o sólo una pausa? Aplicación del impuesto municipal a las inversiones pasivas. Revisión de fallo de la Corte Suprema, en causa Rol 137.873-2022 de junio 2024, y su relación con el principio constitucional de la legalidad de los tributos”

299

CÁTEDRA HUNEEUS**309**

Cheryl Saunders, “Reflections on Constitution making in Chile, 2019-2023”

311

PRESENTACIÓN

El Derecho Público continúa siendo un terreno fértil en el panorama nacional. A pesar de haber concluido, ya hace un tiempo, dos procesos constituyentes, son muchos los temas de análisis que, desde la academia o la experiencia constitucional vivida, pueden y deben ser valorados. Por ello, la presente edición del Anuario de Derecho Público de la Facultad de Derecho de la Universidad Diego Portales —la número 13, para ser precisos— continúa siendo un espacio para reflexionar sobre los principales acontecimientos sociales, políticos y económicos que presentan una mirada *iuspublicista* en Chile.

El debate nacional, desde el ordenamiento jurídico y con la Constitución Política de 1980 vigente, debe enfrentar las problemáticas acuciantes de la sociedad chilena y ofrecer soluciones jurídicas a tono con sus necesidades actuales. De esta manera, este número reúne a académicas y académicos nacionales e internacionales, con el objetivo de contribuir a una reflexión sobre los retos que continúa dejando el texto constitucional, luego de dos intentos de redefinir sus bases y preceptos.

De este modo, la obra que se presenta se divide en cinco secciones que incorporan debates dogmáticos o jurisprudenciales desde el Derecho Constitucional, el Derecho Administrativo, el Derecho Ambiental y, por primera vez en las ediciones de este Anuario, el Derecho Tributario. Estos, a tono con la misión editorial de este proyecto, son redactados desde un lenguaje claro y sencillo para, ojalá, servir como una plataforma de divulgación y conocimientos para la ciudadanía y para la política pública.

La sección de Derecho Constitucional se abre con un trabajo en el que se conmemoran, críticamente, los 20 años de la importante reforma constitucional de 2005. Enseguida, se incluyen trabajos que estudian temas relativos al rol de la Fuerzas Armadas en el control del orden público o la responsabilidad del Estado por la actuación de las policías. Asimismo, se ofrecen análisis jurisprudenciales asociados a la Ley Integral contra la violencia o la llamada “Ley Corta de Isapres”, esta última con una reflexión sobre la interacción entre los poderes en el campo legislativo entre el Presidente de la República y el Congreso Nacional. Por último,

una mirada nacional y comparada a los problemas de independencia e imparcialidad que presenta el Poder Judicial de Chile.

Como parte de las contribuciones en temas de Derecho Administrativo, sus autores escriben sobre la potestad sancionadora en el Servicio Nacional del Consumidor, la contratación pública a la luz de la reforma de la Ley de Compras Públicas y la línea jurisprudencial que concede acceso a remedios de alto costo tras la interposición de acciones de protección.

Desde la sección de Derecho Ambiental se ofrecen textos que analizan las consecuencias que la Ley de Delitos Económicos desencadena con la modificación de ilícitos que protegen el medio ambiente como bien jurídico. Igualmente, los principales desafíos que afronta la reciente implementación de la Ley N° 21.600, que crea el Servicio de Biodiversidad y Áreas Protegidas y el Sistema Nacional de Áreas Protegidas y una mirada jurisprudencial a casos de actualidad nacional en materia ambiental.

En la sección de Derecho Tributario —como hemos dicho, esta es la primera edición del Anuario en la que hemos incluido una sección destinada, específicamente, al análisis tributario constitucional—, se reúnen autores y autoras para debatir sobre líneas jurisprudenciales que interpretan sobre el cobro de los tributos, las disfunciones en la práctica administrativa del Servicio de Impuestos Internos y los efectos del litio en la tributación minera. Por otro lado, se conversa sobre un estudio nacional y comparado sobre los incentivos tributarios en la investigación y desarrollo, otorgado por la Ley 20.241 de 2008.

Por último, en la sección reservada para la Cátedra de Derecho Constitucional, Jorge Huneeus Zegers, contamos con la contribución de la abogada y académica australiana Cheryl Saunders, expresidenta de la Asociación Internacional de Derecho Constitucional y profesora emérita de la Universidad de Melbourne. La profesora Saunders nos ofrece un interesante trabajo en el que reflexiona sobre las experiencias que dejan los dos procesos constitucionales vividos en el país, las que sitúa —incluso extrayendo lecciones— en la experiencia global de creación constitucional.

Como en todas sus ediciones pasadas, este Anuario no sería posible sin la colaboración de su comité editorial, cuyos integrantes sugieren temas a tratar, así como posibles autores y autoras. Estas últimas, a su turno, son en quienes descansa esta edición. Ellos y ellas ofrecen gentilmente sus trabajos y reflexiones, las que hacen posible, año a año, un nuevo número. La dirección del Anuario de Derecho Público y la Facultad de Derecho de la Universidad Diego Portales les transmiten su agradecimiento por acceder a la invitación y formar parte de este proyecto.

Además, como es tradición en esta publicación, la autoría de los artículos que se ofrecen para la lectura responde a la intención de cuidar una adecuada equidad de género.

Por último, la edición de estilo de este número estuvo a cargo de Lorena Sánchez García, quien con su agudeza y celeridad hizo posible que esta versión viera la luz mucho antes de lo previsto.

Sin más, nos complace invitarles a la lectura de sus diversos textos y a su reflexión, ya que los mismos se presentan con la finalidad de contribuir a la formación, a la cultura jurídica y a la discusión pública en el derecho público nacional.

Domingo Lovera

Reynaldo Lam

Directores del Anuario de Derecho Público

Santiago, septiembre de 2025.

DERECHO TRIBUTARIO

“PRÁCTICAS PATOLÓGICAS” DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: A PROPÓSITO DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ROL 14.252-23-INA, DE 16 DE ENERO DE 2024

Sergio Alburquenque¹

Resumen

El propósito principal de este artículo es examinar y encuadrar ciertas patologías o disfunciones en la práctica administrativa del Servicio de Impuestos Internos² que han sido evidenciadas o insinuadas por el Tribunal Constitucional en la sentencia Rol 14.252-23-INA, de 16 de enero de 2024.

1. Introducción

En sentido figurado, las prácticas patológicas son aquellas que se desvían de lo considerado saludable o normal para un organismo o sistema. En otros términos, tal expresión se vincula con la idea de una disfunción o un desajuste en el funcionamiento o en la función de algo.³

Nuestra premisa es que este tipo de prácticas se vienen produciendo en el actuar de la Administración tributaria y, por lo mismo, y a partir de este marco conceptual mínimo, nos proponemos examinar algunas patologías o disfunciones en la práctica del Servicio de Impuestos Internos (SII) que han sido evidenciadas o sugeridas por el Tribunal Constitucional en la sentencia Rol 14.252-23-INA, de 16 de enero de 2024, especialmente en materia probatoria.

- 1 Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid. Profesor de Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad Diego Portales. Correo electrónico: sergio.alburquenque@udp.cl.
- 2 La expresión “prácticas patológicas” en alusión al Servicio de Impuestos Internos no es utilizada por nuestro Tribunal Constitucional, sino que nos hemos inspirado, en parte, en el título del libro: Por todos, Pages i Galtés, Joan, *Prácticas patológicas en la aplicación de los tributos. Remedios desde la jurisprudencia y la doctrina administrativa*, (Marcial Pons), 2024.
- 3 Según el Diccionario de la RAE, 23ª edición, la voz “disfunción” significa, en sentido figurativo, “desajuste en el funcionamiento o en la función de algo” y, por su lado, la palabra “patológico(a)” es sinónima de “anómalo” o “anormal”.

En concreto, en esta sentencia se rechaza el recurso de inaplicabilidad interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos respecto del siguiente precepto contenido en el artículo 160 bis, inciso cuarto, del Código Tributario: “En contra de la resolución que fije los puntos sobre los cuales deberá recaer la prueba, sólo procederá el recurso de reposición dentro del plazo de cinco días”.

La gestión pendiente que sirve de fundamento a la referida acción es el proceso RIT GS-16-00129-2022, RUC 22-9-0000617-9, seguido ante el Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana. Este proceso surge por un requerimiento presentado por el Servicio de Impuestos Internos de aplicación judicial de la normativa general antielusiva, por abuso de las formas jurídicas, en los términos del artículo 4 ter del Código Tributario, respecto al conjunto y serie de hechos y actos ejecutados por una contribuyente, consistente en el aumento de capital de una sociedad agrícola y dilución de la participación social de la contribuyente en favor de sus hijos a un valor notoriamente inferior a aquel acordado con un tercero no relacionado.

El precepto legal cuya inaplicabilidad se solicita, en opinión del Servicio de Impuestos Internos, aplicado al caso concreto, vulnera lo dispuesto en el artículo 19 N°s. 2°, 3° y 26°, todos de la Constitución Política de la República. En suma, el Servicio de Impuestos Internos considera que la imposibilidad de recurrir de apelación que la norma establece genera, en su perjuicio, una desigualdad ante la ley, una vulneración a las reglas del debido proceso y un atentado a la prohibición de afectar los derechos fundamentales en su esencia.

Ahora bien, oportuno es señalarlo, nuestra intención no es realizar un clásico comentario (ni estructural ni funcionalmente) de la referida sentencia, sino que a partir de esta reflexionar acerca de ciertas prácticas del Servicio de Impuestos Internos que consideramos patológicas o disfuncionales, y que la sentencia en comento, en mayor o menor medida, aborda o sugiere, sin entrar, por tanto, en el estudio de todos los antecedentes, alegaciones y argumentos que ella contiene. Con todo, cuando hablemos de la doctrina, criterio o reflexión del Tribunal Constitucional, debe entenderse que la referencia se hace al voto de mayoría y no a la disidencia⁴ o prevenciones.⁵

Por consiguiente, primero analizaremos la cuestión relativa a la titularidad de derechos fundamentales del Servicio de Impuestos Internos, luego el tema de la

4 El ministro Cristián Letelier estuvo por acoger porque “[...] existe en la aplicación del precepto legal impugnado una desavenencia con lo ordenado por la ley suprema, en cuanto niega a una de las partes en el juicio tributario acceder al juez del segundo grado, y por ende, en criterio de este juez constitucional la acción de inaplicabilidad deducida debe acogerse”.

5 La presidenta Nancy Yáñez y los ministros Nelson Pozo y Manuel Núñez (suplente de ministro) concurren a la sentencia, con algunas consideraciones.

carga de la prueba en materia tributaria, y, en tercer término, el rol del Servicio de Impuestos Internos en el proceso de formación de la ley. Terminaremos con algunas conclusiones.

Habiendo hecho estas advertencias podemos pasar al estudio de los temas anunciados.

2. La titularidad de derechos fundamentales del Servicio de Impuestos Internos

Un tanto alejado de lo que es normal resulta en este caso el hecho de que sea el Servicio de Impuestos Internos el que recurra de inaplicabilidad ante el Tribunal Constitucional invocando a su favor los citados derechos fundamentales. Son más bien escasos los precedentes en que la Administración tributaria fiscalizadora de los impuestos fiscales internos aparece recurriendo de inaplicabilidad (además de la sentencia en comento, sólo hemos encontrado la sentencia Rol N° 2.997-16-INA, de 13 de junio de 2017),⁶ a diferencia de los cientos de recursos de este tipo interpuestos por los contribuyentes desde que el Tribunal Constitucional es competente para conocerlos y resolverlos.⁷

La invocación de tal titularidad lleva al Tribunal Constitucional a reflexionar sobre la siguiente cuestión: ¿puede alegar en su favor el Servicio de Impuestos Internos (y, por ende, el Estado) la titularidad de derechos fundamentales? Luego de constatar que es un tema que sigue abierto⁸ y complejo, existiendo argumentos a favor y en contra, admite la posibilidad en casos excepcionales de derechos de contenido procesal, aunque con especial rigor, distinguiendo entre el Estado administrador y el Estado juez, y, apelando para ello al argumento comparativo, concretamente la doctrina establecida por la Corte Constitucional ecuatoriana.⁹

No obstante, llama la atención del Tribunal Constitucional, por paradójal, con razón a nuestro entender, que siendo el Servicio de Impuestos Internos parte del Estado administrador no reclama en contra del Estado juez por vulneración de

6 En este caso, el Servicio de Impuestos Internos solicitó la declaración de inaplicabilidad del artículo 28 inciso segundo, de la Ley N° 20.285, Ley de Transparencia, por vulnerar ciertos derechos consagrados en el número 3 del artículo 19 de la Constitución (derecho a la igual protección de la ley en el ejercicio de los derechos, derecho a la defensa jurídica y derecho al debido proceso) al limitar en contra de la Administración el ejercicio del reclamo de ilegalidad en contra del Consejo para la Transparencia.

7 Tribunal Constitucional, Buscador de Sentencias por Materia (Derecho Tributario), https://tcchile.cl/busqueda/buscador_materia.php

8 Considerando 3°.

9 Corte Constitucional Ecuador, Rol 282-13-JP/19, de 4-9-2019.

alguno de sus derechos (no es el Tribunal Tributario y Aduanero el que amaga los derechos del recurrente Servicio de Impuestos Internos, en particular el debido proceso, ya que dicho órgano jurisdiccional se limita a aplicar la ley), sino en contra de un precepto legal. Dicho de otro modo, al Tribunal Constitucional le resulta contradictorio y absurdo que el Estado administrador se alce en abstracto contra el contenido de una ley y que lo haga teniendo en consideración que el Poder Ejecutivo es colegislador en nuestro sistema, es decir, que el Ejecutivo, a través de uno de sus servicios públicos (el Servicio de Impuestos Internos es un servicio dependiente del Ministerio de Hacienda), quiera impugnar una ley que ese mismo Poder del Estado contribuyó decididamente a formar. En este último punto, pareciera que el Tribunal Constitucional aplica tácitamente la doctrina o principio de los actos propios, según la cual está vedada la opción de ir contra los propios actos, es decir, el propio acto se constituye como un límite al ejercicio de un derecho o de una facultad.¹⁰

Es notorio, entonces, que el Tribunal Constitucional sin descartar por completo que el Servicio de Impuestos Internos pueda ser titular de ciertos derechos fundamentales, establece importantes restricciones o límites a esa posibilidad. En efecto, resulta palmario de la doctrina constitucional, emanada de la comentada sentencia, que el Servicio de Impuestos Internos no es titular de todos los derechos fundamentales, sino de aquellos de contenido procesal (ej., debido proceso) y en casos excepcionales. Asimismo, y, por otra parte, no sería admisible el argumento de la titularidad y vulneración de dichos derechos, cuando el Servicio de Impuestos Internos reclame en contra de acciones u omisiones del Estado administrador o del Estado legislador de los cuales forma parte, por ser un contrasentido, ya que nadie puede ir en contra de sus propios actos. Por su turno, tendría que ser el Estado juez el que amague los derechos de contenido procesal del Servicio de Impuestos Internos, situación que no se producirá cuando el órgano jurisdiccional se limite a aplicar la ley. En cualquier caso, habría que distinguir todavía entre los requisitos que debería cumplir el Servicio de Impuestos Internos para tener legitimación activa para defender un derecho fundamental a su favor y el cumplimiento de las condiciones para que verifique efectivamente la vulneración de ese derecho.

Repárese que en la citada sentencia Rol 2.997-16-INA se alega por parte del Consejo para la Transparencia que el Servicio de Impuestos Internos carece de la

10 La Corte Suprema ha señalado, citando sus propias sentencias anteriores, que el “efecto que produce la teoría del acto propio es fundamentalmente que una persona no pueda sostener posteriormente por motivos de propia conveniencia una posición distinta a la que tuvo durante el otorgamiento y ejecución del acto por haberle cambiado las circunstancias, y que en definitiva si así lo hace, primarán las consecuencias jurídicas de la primera conducta y se rechazará la pretensión que se invoca y que implica el cambio de conducta que no se acepta”. Corte Suprema, Rol 252-17, de 10-12-2018.

titularidad del derecho fundamental a un debido proceso, sin embargo, el voto de mayoría no aborda directamente esta materia.¹¹ Ahora bien, al acoger el recurso el voto de mayoría, implícitamente le reconoce legitimación activa al Servicio, aunque también limitada a derechos de contenido procesal. Por tanto, con independencia de las formas y del sentido de la decisión, se observa cierta continuidad, razonable por lo demás, en cuanto a que el Servicio de Impuestos Internos sólo puede ser titular de ciertos derechos fundamentales de contenido procesal.

Donde no hay coincidencia entre ambas sentencias es en lo relativo a la posibilidad de reclamar inaplicabilidad por parte del Servicio de Impuestos Internos cuando el objeto del recurso sean acciones u omisiones del Estado legislador de los cuales forma parte. En efecto, en el caso de la sentencia Rol 2.997-16-INA se solicita la inaplicabilidad del mencionado precepto legal y se acoge el recurso, sin ningún condicionamiento sobre la dependencia o pertenencia del Servicio de Impuestos Internos, en cambio, como hemos visto, en la sentencia Rol 14.252-23-INA, frente a una solicitud con similar propósito, la decisión es distinta precisamente, y en gran medida, porque al Tribunal Constitucional le resulta contradictorio que el Estado administrador quiera impugnar una ley que ese mismo poder del Estado contribuyó decididamente a formar. Cabría preguntarse qué es lo que cambia entre un caso y otro teniendo en consideración que en ambos se solicita la declaración de inaplicabilidad de un precepto legal.

La constatación anterior, autoriza a conjeturar, entre otras explicaciones, que las situaciones no son completamente comparables. En primer lugar, porque en un caso¹² el precepto legal impugnado otorga un tratamiento diferenciado discriminatorio en contra de la Administración pública (limitando sólo a esta el ejercicio del reclamo de ilegalidad en contra de la decisión del Consejo para la Transparencia),¹³ circunstancia que no se verifica con relación a la sentencia Rol 14.252-23-INA, como correctamente se constata en el considerando decimosexto.¹⁴

11 La aceptación explícita de la titularidad de ciertos derechos se aprecia en las prevenciones de los ministros Carmona y García, argumento que no es compartido por las disidencias de los ministro(a)s Aróstica, Brahm y Vásquez, para quienes el artículo 19 N° 3 de la Constitución no aplica en favor del Servicio de Impuestos Internos desde que tiene por destinatario a los particulares, y no al Estado.

12 Sentencia Rol 2.997-16-INA.

13 El Tribunal Constitucional, en este caso, aprecia asimetría entre órganos administrativos y particular, toda vez que los primeros no pueden reclamar si el Servicio negó la información requerida porque su publicidad afecta el debido cumplimiento de sus funciones. Tribunal Constitucional, Rol N° 2997-16-INA, de 13 de junio de 2017, C° 23.

14 “Así pues, en este caso, sin duda, la igualdad ante la ley debe verificarse comparando la situación de las partes en el mismo procedimiento, y efectuado ese ejercicio se constata que el artículo 160 bis del Código Tributario no hace distinción alguna: la resolución que fija los puntos sobre los cuales debe recaer la prueba sólo es susceptible de recurso de reposición, cualquiera sea la parte que quiera alzarse contra ella. Es decir,

En segundo término, porque en un caso¹⁵ el precepto legal cuya inaplicabilidad se solicita es una norma tributaria,¹⁶ en cambio en la otra no,¹⁷ lo que pudiera hacer presumible una injerencia del Servicio de Impuesto Internos más directa y determinante en su elaboración en las normas del primer tipo (las tributarias) que en las normas generales o comunes, entre las cuales, la Ley de Transparencia. En otras palabras, el grado de participación del Servicio de Impuestos Internos, por razón de materia, pudiera ser más intenso en la elaboración de las normas tributarias. Como veremos más adelante, en el cuarto punto de este artículo, hay indicios que avalan esta afirmación. En suma, los tratamientos legales asimétricos injustificados y el mayor o menor grado de participación en la formulación de la norma por parte del Servicio de Impuestos Internos, pudieran ser también elementos para tener en consideración para acoger o rechazar un recurso de inaplicabilidad a su favor, siempre que se acepte que es titular, aun de forma excepcional, de derechos fundamentales, cuestión que, como hemos observado, no es pacífica.

3. La carga de la prueba en materia tributaria

Otra de las cuestiones que quedan al descubierto en la sentencia y proceso en comentario es la verdadera pretensión del Servicio de Impuestos Internos, a saber, obtener la declaración de inaplicabilidad del artículo 160 bis del Código Tributario en la parte cuestionada de inconstitucional, para de esa forma aplicar supletoriamente el procedimiento general de reclamaciones, el que sí contempla la apelación en subsidio en contra del auto de prueba, con la decidida convicción de que en sede del tribunal superior podría invertir el peso de la prueba, obligando a demostrar al contribuyente que no ha incurrido en elusión. En definitiva, lo que en el origen motiva el mencionado actuar del Servicio de Impuestos Internos es que el Tribunal Tributario y Aduanero no acogió su solicitud de fijar como punto de prueba la demostración por parte de la contribuyente de no haber incurrido en elusión.

Dicha pretensión del Servicio de Impuestos Internos queda patente en los considerando decimoquinto y decimonoveno, los que por su importancia transcribimos:

el contribuyente no está en posición mejorada respecto del Servicio de Impuestos Internos, y por ende no existe ninguna desigualdad que corregir por esta vía de inaplicabilidad”.

15 Sentencia Rol 14.252-23-INA.

16 Art. 160 bis del Código Tributario.

17 Art. 20 de la Ley N° 20.285, Ley de Transparencia.

DECIMOQUINTO: Que podrá decirse que la consideración sobre el peso de la prueba es asunto de fondo, en la gestión pendiente, pero no puede pasarse por sobre ella cuando se analizan las particularidades de un procedimiento especial que de ninguna manera se puede equiparar al general, para determinar si se infringe con él la igualdad ante la ley, **máxime cuando el propio abogado requirente sostuvo en su alegato ante nuestros estrados que su reclamo de apelación pretende invertir ese peso de la prueba que la ley pone, de modo expreso y directo, como se dijo, de cargo de su parte.** La cuestión deja de ser solo un asunto de fondo, para nuestro análisis, si se constata que la frase del artículo 4° bis del Código Tributario, que pone la carga de probar sobre los hombros del Servicio, no ha sido requerida de inaplicabilidad. Tampoco puede pasarse por sobre ello si estamos analizando una norma (el artículo 160 bis) a cuyo procedimiento se remite expresamente el artículo 4° bis, en su inciso quinto, justamente a propósito de la carga probatoria, demostrando que todo este procedimiento novedoso, para perseguir que se declare la existencia de elusión, tiene una finalidad y una estructura muy diferente al proceso general de reclamaciones, de modo que no es aceptable la comparación que la parte requirente propone.¹⁸

DECIMONOVENO: [...] Es extraño que el reclamante suponga quedar en indefensión porque no se le permita “demostrar en el proceso los propios derechos”, según nos dice textualmente, cuando lo que parece pretender con la gestión judicial pendiente no es probar ninguno de sus asertos, **sino obligar a la contraparte a demostrar que no ha incurrido en elusión.**¹⁹

Tanto o más elocuentes con respecto a los verdaderos propósitos del Servicio de Impuestos Internos, son los alegatos del abogado requirente, según puede constarse al ver la grabación correspondiente.²⁰ En efecto, sostiene el letrado del Servicio de Impuestos Internos que el artículo 4 bis del Código Tributario, en cuanto a la carga de la prueba, no deroga el resto del Código Tributario y, en particular, su artículo 21. No se alteran, se agrega, las reglas que sobre la carga de la prueba que establece esta norma, en el entendimiento del Servicio de Impuestos Internos.

18 Destacado nuestro.

19 Destacado nuestro.

20 Tribunal Constitucional, Vista causa Rol N° 14.252-23, 16-11-2023, <https://www.youtube.com/watch?v=wnkjtl3WKNs>

En otros términos, se sostiene que, a pesar de lo que señala la normativa general antielusiva sobre la carga de la prueba, igualmente se debe aplicar el artículo 21 del Código Tributario y, por tanto, el contribuyente tiene que probar que no ha incurrido en elusión.

Si son ciertos y correctos estos antecedentes, el actuar del Servicio de Impuestos Internos no puede sino calificarse claramente como una conducta alejada de lo que puede considerarse normal y legal.

En cualquier caso, esta disfunción, presumiblemente, tiene su razón de ser en la expectativa de que los tribunales superiores respaldarán la referida pretensión del Servicio de Impuestos Internos. Expectativa, por lo demás, que no surge de la nada, ya que históricamente los tribunales superiores han sostenido que, a la luz del artículo 21 del Código Tributario, la carga de la prueba corresponde al contribuyente. Conviene recordar, aunque sea brevemente, las coordenadas de esta problemática.

En efecto, son dos las normas históricamente que han entrado en juego con respecto a la carga de la prueba en materia tributaria. Por una parte, el artículo 1698 del Código Civil dispone que “incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquéllas o ésta”. Por otro lado, el inciso primero del artículo 21 del Código Tributario: “Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto”. En definitiva, la cuestión de fondo es si estas normas se excluyen por ser contradictorias o, por el contrario, se complementan.

En opinión del Servicio de Impuestos Internos, el peso o la carga de la prueba es del contribuyente, toda vez que el artículo 1698 Código Civil se refiere a las obligaciones civiles, distintas a las obligaciones tributarias y porque existe una norma propia, la del artículo 21 del Código Tributario, de la cual aparece que corresponde al contribuyente probar la veracidad de sus alegaciones, frente a las imputaciones del Servicio de Impuestos Internos. Esta ha sido, asimismo, la posición mayoritaria adoptada por los tribunales superiores,²¹ siendo cierto que a partir de la entrada en vigor de la Ley N° 20.332 que, entre otras modificaciones, alteró el artículo 132 del Código Tributario, relativo a la prueba en el procedimiento general de reclamaciones, hay pronunciamientos de la Corte Suprema que restringen la aplicación del artículo 21 del Código Tributario al ámbito de los procedimientos administrativos:

21 Ver, por ejemplo, Corte Suprema Rol 641-2004, 21-10-2004, C° 23; Rol 26.854-14, 15-9-2016, C° 14; Rol 40.785-2017, 23-12-2019, C° 5 y ss.

Que para abordar la inobservancia del artículo 21 del Código Tributario, que se trae a colación en su carácter de norma reguladora de la prueba como corolario del rechazo de la prueba instrumental rendida en segunda instancia, es útil advertir que el referido precepto se encuentra inserto en el Libro Primero del Código Tributario, denominado “De la Administración, fiscalización y pago”, circunstancia que revela que es aplicable al procedimiento administrativo de fiscalización y determinación de los impuestos, no así al procedimiento judicial incorporado por la Ley N° 20.322, que en materia de reclamaciones está gobernado por los artículos 123 al 148 del código del ramo, cuyo artículo 132 contiene las disposiciones generales sobre la prueba y que establece el principio de libertad probatoria, con algunas reglas específicas. En ese contexto, resulta que en materia judicial deben aplicarse los cánones propios de esa clase de procedimiento, que se sigue ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, pero es improcedente hacer uso de un precepto vinculado con la etapa de fiscalización de las declaraciones de impuestos realizada por el Servicio de Impuestos Internos.²²

La doctrina, por su parte, con razón, sostiene la tesis de la complementariedad de ambas normas, incluso que el artículo 21 del Código Tributario no regula la carga de la prueba.²³

22 Corte Suprema, Rol 8.708-2015, 13-9-2016, C° 13.

23 Vargas, Manuel, *Obligación Civil y Obligación Tributaria*, (Lexis Nexis), 1995, p. 72, trasladando el artículo 1698 Código Civil al ámbito tributario, expresa que el Servicio de Impuestos Internos debe probar que el contribuyente adeuda un determinado tributo, acreditando que se ha verificado el hecho imponible, que el contribuyente se encuentra en la calidad de sujeto obligado respecto al mismo hecho, como asimismo la dimensión del hecho generador (a la cual se deberá aplicar la tasa). Ugalde, Rodrigo, *La prueba de las obligaciones tributarias en el derecho tributario chileno*, (Lexis Nexis), 2004, pp. 4-5, por su parte, sostiene que no existe contradicción entre artículo 1698 del Código Civil y el artículo 21 Código Tributario, ya que se debe distinguir entre la prueba de los hechos constitutivos de la obligación tributaria y la prueba de los hechos extintivos de la misma, al Fisco le corresponde probar los primeros hechos, ya es el Servicio de Impuestos Internos el que sostiene la existencia de la obligación. Probado lo anterior (con los antecedentes aportados por el contribuyente y los obtenidos por el Servicio de Impuestos Internos), corresponde al contribuyente probar que se han producido los hechos que impiden la constitución de la obligación tributaria o los hechos que determinan su extinción. Según Massone, Pedro, *Principios de Derecho Tributario. Aplicación y Extinción del Impuesto*, t. II, (Thomson Reuters), 2013, p. 1738, “el artículo 21 no regula, en su inciso primero, la carga de la prueba ni atribuye esa carga a alguna de las partes del conflicto. Por el contrario, ese artículo y el 22 que se le sigue, concurren a la definición del método que debe usar la administración tributaria para determinar los impuestos supuestamente adeudados y sus accesorios”. Por último, para Martínez Cohen, Rafael, “El error, la simulación el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el Derecho Tributario chileno”, en *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, vol. XXIX, (Pontificia Universidad Católica de Valparaíso), 2007, p. 355, hay que distinguir distintas situaciones o momentos: la autodeterminación del impuesto (pesa sobre el contribuyente probar), en cambio, en la determinación de oficio o administrativa, es decir, cuando el contribuyente no declaró o declaró menos (pesa sobre el Servicio de Impuestos Internos probar).

Ahora bien, esta interpretación del Servicio de Impuestos Internos y los tribunales superiores sobre la carga de la prueba en materia tributaria, siendo cuestionable en general, creemos que no debería tener ningún asidero en lo particular, esto es, en lo relativo a la carga de prueba del Servicio de Impuestos Internos en el procedimiento de aplicación de la normativa general antielusión, ya que como sostiene el Tribunal Constitucional en la comentada sentencia (considerando decimocuarto),

el artículo 160 bis no deja dudas de que la carga de la prueba corresponde al Servicio, no sólo porque es el pretensor, sino porque tiene la obligación de acompañar todos los antecedentes de hecho (y de derecho) en que se sustenta su petición, conforme a la misma norma, sin perjuicio del principio de buena fe recogido en el Código de manera expresa, a propósito de la elusión, en favor del contribuyente en el artículo 4 bis [...] Pero, a todo evento, el tenor del artículo 4 bis es terminante cuando reza: “Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente”.

Finalmente, sólo queda esperar que los tribunales rechacen los intentos o la pretensión del Servicio de Impuestos Internos de invertir indebidamente la carga probatoria en el ámbito de los procedimientos antielusivos, siendo cierto que alguna esperanza es posible albergar a la luz de algunos pronunciamientos de los tribunales tributarios.²⁴ En última instancia, parafraseando la citada sentencia de la Corte Suprema Rol 8.708-2015, el criterio interpretativo a seguir debería de ser el siguiente: considerando que el procedimiento de aplicación jurisdiccional de

24 “Que, en esta misma línea de argumentos, el no utilizar los procedimientos legales establecidos para perseguir supuestas conductas constitutivas de abuso o simulación y en cambio, utilizar la norma de gastos, resulta útil y eficiente para la Administración Tributaria, pero implica una inversión indebida de la carga probatoria. En efecto, las normas anti elusivas consagradas en el Código Tributario, en especial el inciso final del artículo 4 bis, señalan que es de cargo del Fisco acreditar la existencia de las conductas allí descritas, debiéndose para ello destruir la presunción de buena fe que protege al contribuyente. Por el contrario, la norma de gastos resulta mucho más sencilla y efectiva para la Administración Tributaria, en tanto, es el contribuyente el que debe acreditar su resultado tributario. Por lo tanto, se produce una utilización indebida de una norma (la de gastos) que tiene una finalidad acotada y precisa en relación con la depuración de la renta bruta, por la complejidad y el indudable mayor despliegue fiscalizador que implica probar la existencia de conductas abusivas o simuladas. En el caso de autos, resulta nítido que el reproche fiscal no es por la falta de requisitos del gasto, sino que tiene su fundamento en el cuestionamiento de las decisiones empresariales que tomó el reclamante en orden a contratar asesorías de empresas relacionadas con personas naturales que prestan servicios en el mismo ‘Holding’, es decir, se trata de una objeción a las decisiones corporativas de la empresa y no de falta de acreditación o justificación. En este sentido, la objeción fiscal a la gestión empresarial analizada en estos autos solo debería tener consecuencias en materia tributaria si a través de ella se intentara eludir el pago de impuestos, franqueando la misma ley tributaria el procedimiento legal adecuado para determinar ese hecho, el que no puede ser obviado por la Administración Tributaria por corresponder a normas de orden público y, además, por estar involucrados derechos de los contribuyentes”. Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso, RIT: GR-14-00026-2020, 15-12-2022, C° 26.

la normativa general antielusión está gobernado por los artículos 4 bis y 160 bis del Código Tributario, debiesen aplicarse los cánones propios sobre la carga de la prueba establecidos en estas normas, resultando improcedente hacer uso del artículo 21 de dicho cuerpo legal.

4. El rol del Servicio de Impuestos Internos en el proceso de formación de la ley tributaria

Tal y como se ha avanzado, el Tribunal Constitucional, en la resolución comentada, pone de manifiesto un cierto rol o papel legislativo del Servicio de Impuestos Internos, toda vez que, al formar parte este servicio del Poder Ejecutivo, esto es, integrar uno de los colegisladores en nuestro sistema, contribuye decididamente a formar las leyes tributarias.²⁵ Siendo esto un secreto a voces resulta meritorio que la justicia constitucional establezca tan clara y directamente su carácter contradictorio y paradójico.

No menos paradójico, extraño y patológico, aunque no sorprendente, es que la Administración tributaria viendo frustrada sus intenciones en sede del Tribunal Constitucional (recordemos que el recurso de inaplicabilidad deducido por el Servicio de Impuestos Internos fue rechazado), poco tiempo después, por vía legislativa, logre la modificación del artículo 160 bis del Código Tributario, en el sentido de hacer procedente en subsidio el recurso de apelación en contra del auto de prueba en el procedimiento de aplicación judicial de la normativa general antielusiva. En efecto, en virtud de la Ley N° 21.713, publicada el 24 de octubre de 2024, se modifica el mencionado artículo en los siguientes términos: “En contra de la resolución que fije los puntos sobre los cuales deberá recaer la prueba, procederá el recurso de reposición y el de apelación en subsidio dentro del plazo de cinco días”.²⁶

Por consiguiente, todo hace presumir que el Servicio de Impuestos Internos haciéndose eco del rol legislativo que, en cierto modo, como hemos observado, le atribuyó el Tribunal Constitucional, legisla para, en lo sucesivo, poder apelar subsidiariamente de los puntos de prueba fijados por los Tribunales Tributarios

25 En todo caso, el rol legislativo del Servicio de Impuestos Internos tiene otras facetas, como cuando mediante oficios intenta llenar vacíos normativos (ver, Dumay, Alejandro, “La pirámide invertida - Rol legislativo del SII”, en Revista de Estudios Tributarios, N° 3, (Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile), 2011, pp. 59-82) o intenta ampliar hechos impositivos mediante circulares (ver, en este sentido, Circular N° 11, de 11-3-2024 y sentencia de Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N° 6598-2024 (Protección), 5-7-2024).

26 Esta modificación fue aprobada previa indicación del Ejecutivo de fecha 27 de agosto de 2024. Biblioteca del Congreso Nacional, Historia de la Ley N° 21.713, p. 886 y ss.

y Aduaneros, cuando dichos órganos jurisdiccionales no respalden su declarada pretensión o tesis de trasladar la carga de la prueba de la no elusión al contribuyente, no obstante el claro tenor y sentido del artículo 4 bis del Código Tributario.

Todo ello, por lo demás, da cuenta de la poca consideración que el Estado legislador (del que el Servicio de Impuestos Internos es parte) tiene hacia los sólidos argumentos entregados por el Tribunal Constitucional para explicar la limitación recursiva de apelación en contra del auto de prueba en el procedimiento jurisdiccional de aplicación de la normativa general antielusión: no es comparable un procedimiento especial como el de la especie con el procedimiento general de reclamaciones (este sí contempla el recurso de apelación en la materia) atendidas las particularidades y objetivos del primero; si de comparaciones se trata, se podría hacer con el juicio de aplicación en materia laboral que tampoco contempla el recurso de apelación en subsidio en contra de la resolución que recibe la causa a prueba; el derecho al recurso no exige que el remedio procesal disponible sea uno en particular ni tampoco que toda resolución deba ser revisable por el tribunal superior;²⁷ en los procedimientos ordinario penal y laboral no existe apelación nada menos que contra la sentencia definitiva; en la especie, el Servicio de Impuestos Internos no sólo dispone del recurso de reposición en contra del auto de prueba, sino también de apelación contra el fallo de primer grado y casación respecto de la sentencia de la Corte de Apelaciones.²⁸

En esta misma línea, cabría preguntarse si los parlamentarios tuvieron conocimiento durante la tramitación del proyecto de ley en cuestión del pronunciamiento del Tribunal Constitucional en comentario. Probablemente no.²⁹ Su conocimiento les hubiera permitido tener conciencia de los propósitos ilegítimos que, en materia probatoria, como vimos en el punto anterior, pretende alcanzar el Servicio de Impuestos Internos con esta modificación legal. Por lo mismo, creemos que sería una buena práctica para incorporar en la tramitación legislativa, si es que todavía no existe de manera sistemática, una relación de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional con respecto a las materias que se legislan.

Valga recordar, con todo, que no es la primera vez que el organismo fiscalizador de los impuestos fiscales internos pretende desatender la doctrina sentada por los tribunales, promoviendo, presumiblemente, desde su posición en el Ejecutivo, una modificación legal en sentido contrario al criterio jurisprudencial. En

27 La ministra Nancy Yáñez Fuenzalida, en su prevención, es más categórica sobre el particular: “No existe un derecho constitucional a apelar de la resolución que recibe la causa a prueba”.

28 Considerando 17°.

29 No hay referencias a esta sentencia en la historia de la Ley N° 21.713.

esta línea, por ejemplo, ha de recordarse que los tribunales fijaron en reiterados fallos,³⁰ en un sentido diverso al criterio sostenido por el Servicio de Impuestos Internos, la doctrina de que cuando la autoridad tributaria no ejercía la acción penal por delitos tributarios y perseguía sólo la aplicación de la multa a través del procedimiento establecido en el artículo 161 del Código Tributario, el plazo de prescripción de la multa era el establecido en el inciso final del artículo 200 del Código Tributario, es decir, tres años, y no los plazos de prescripción más amplios consagrados en el Código Penal (interpretación defendida por el Servicio de Impuestos Internos). Pues bien, siendo estas las posiciones sobre la materia, cabe agregar que mediante la Ley N° 21.039, de 20 de octubre de 2017, se zanja la cuestión a favor de la posición del Servicio de Impuestos Internos, mediante la incorporación de un inciso segundo al artículo 114 del Código Tributario que reza: “En los mismos plazos relativos a los crímenes o simples delitos [5 o 10 años] prescribirá la acción para perseguir la aplicación de la pena de multa, cuando se ejerza la opción a que se refiere el inciso tercero del artículo 162 de este Código”.

5. Conclusiones

Destacamos a continuación las notas más relevantes que se han expuesto a lo largo de este trabajo:

1. Las prácticas patológicas son aquellas que se desvían de lo considerado saludable o normal para un organismo o sistema. Se vincula con la idea de una disfunción o un desajuste en el funcionamiento o en la función de algo. Trasladado este marco conceptual mínimo a la actividad del Servicio de Impuestos Internos, serían prácticas patológicas de la Administración tributaria fiscalizadora de los impuestos fiscales internos aquellas que implican un desajuste, disfunción o desviación en su funcionamiento normal, legal y constitucional.

2. Algunas de esas prácticas patológicas o anómalas del Servicio de Impuestos Internos han sido evidenciadas o insinuadas por el Tribunal Constitucional en la sentencia Rol 14.252-23-INA, de 16 de enero de 2024, en concreto tres: la titularidad de los derechos fundamentales del Servicio de Impuestos Internos; la inversión de la carga de la prueba en materia tributaria, en particular, en el procedimiento regulado en el artículo 160 bis del Código Tributario; y el rol del Servicio de Impuestos Internos en el proceso de formación de la ley tributaria.

30 Así, por ejemplo, la sentencia de la Corte Suprema, Rol 5.240-2005, 28-2-2006, C° 7.

3. En lo que respecta a la primera práctica, hemos podido establecer que resulta un tanto alejado de lo que es normal el hecho de que sea el Servicio de Impuestos Internos el que recurra de inaplicabilidad ante el Tribunal Constitucional invocando a su favor derechos fundamentales. No es muy frecuente que lo haga, pero existe un precedente. Mucho más habitual, y es normal que así sea, son los recursos de inaplicabilidad interpuestos por contribuyentes. El Tribunal Constitucional, con razón, luego de constatar que es un tema que sigue abierto y complejo, existiendo argumentos a favor y en contra, admite la posibilidad en casos excepcionales de derechos de contenido procesal, aunque con especial rigor. En todo caso, ello no obsta a que el voto de mayoría rechace el recurso de inaplicabilidad por considerar que es paradójal y contradictorio que el Estado Administrador impugne un precepto legal en cuya elaboración ha tenido una participación decisiva y, además, porque no aprecia una vulneración de los derechos en que se funda.

4. En cuanto al tema de la carga de la prueba, ha quedado claro, tanto en la sentencia como en los alegatos, que la verdadera pretensión del Servicio de Impuestos Internos era apelar del auto de prueba para que los tribunales superiores invertían la carga de la prueba establecida en los artículos 4 bis y 160 bis del Código Tributario, en el sentido de que el contribuyente debe probar que no incurrió en elusión, en el entendimiento de que dichas normas no derogan el artículo 21 del mismo cuerpo de normas, propósito que subvierte no sólo el tenor literal de las primeras normas, sino que contradice la naturaleza y la finalidad del procedimiento especial de aplicación judicial de la normativa general antielusiva, como también el propio ordenamiento jurídico.

5. Con relación a la tercera práctica patológica, la comentada sentencia del Tribunal Constitucional tiene el mérito igualmente de establecer en forma clara y directa la participación decisiva que tendría el Servicio de Impuestos Internos en la elaboración de las leyes tributarias al pertenecer al Poder Ejecutivo y ser este colegislador en nuestro sistema. Ahora bien, la justicia constitucional va un poco más allá de una simple constatación de esta realidad, toda vez que lo considera como un límite o barrera para la aceptación de la solicitud de declaración de inaplicabilidad de un precepto legal tributario. Lamentablemente, lo que no se pudo obtener por la vía de la inaplicabilidad, esto es, poder interponer recurso de apelación en contra del auto de prueba, se conseguirá en otros procesos, ya que artículo el 160 bis del Código Tributario fue modificado mediante la Ley N° 21.713, lo cual es un indicio importante para darle la razón al Tribunal Constitucional en orden a que el Servicio de Impuestos Internos tiene un cierto rol legislativo.

6. Finalmente, oportuno es destacar que nos encontramos con una sentencia que debe ser valorada positivamente por evidenciar o sugerir, con otras expresiones, ciertas prácticas patológicas del Servicio de Impuestos Internos. Sin embargo, hacer que estas disfunciones administrativas tributarias sean reconducidas a los cauces del derecho, debiese ser una labor de todos los poderes del Estado, particularmente porque estas atentan en contra del principio de separación de poderes o funciones y el Estado constitucional de derecho. En el marco de este último, no todo es válido para el legítimo y necesario combate de la elusión tributaria.