

El recurso de casación en materia tributaria

Christian Blanche Reyes*

Abogado

1. Introducción

El recurso de casación cumple una función de la mayor importancia dentro de nuestro ordenamiento jurídico, ya que tiene por misión fundamental propender a la uniformidad de la jurisprudencia, mediante la debida y correcta interpretación y aplicación de la ley.

Como lo ha señalado el profesor don Enrique Paillás: "La casación, que quiere decir "nulidad" en sentido técnico jurídico, busca la correcta interpretación y aplicación de la ley y contribuye a unificar la jurisprudencia y asegurar la igualdad ante la ley". "El más alto tribunal no juzga el litigio sino la sentencia, y declara el derecho, interpreta la ley y busca que se le dé la debida aplicación al proceso. Su jurisprudencia da un pensamiento único que orienta e instruye. En esta forma la técnica de la casación es un instrumento de justicia".¹

En el derecho procesal tributario y aduanero existe una deuda histórica con la "justicia", la cual recién se comenzará a pagar en cuotas, con la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322,² ya que tiene una vigencia gradual de 4 años, para su aplicación en el territorio nacional. En efecto, a contar del 1 de febrero del año 2010, por primera vez, contaremos con verdaderos tribunales tributarios y aduaneros en la primera instancia, en la XV Región de Arica y Parinacota,

* Profesor Universidad Católica. Miembro del Comité Tributario del Colegio de Abogados. Miembro Titular del Consejo Consultivo del Servicio de Impuestos Internos

¹ Enrique Paillás, *El Recurso de Casación*, Tomo I, Editorial Jurídica Cono Sur Limitada, Exordio.

² Con fecha 27 de enero del año 2009, se publicó en el Diario Oficial la Ley 20.322, que contiene la anhelada reforma procesal tributaria, denominada "Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera".

I Región de Tarapacá, II Región de Antofagasta y III Región de Atacama.³ Además, por primera vez, contaremos con salas especializadas en materia tributaria y aduanera, en las Cortes de Apelaciones del país.

En efecto, la falta de imparcialidad del denominado juez tributario, quien depende directamente de una de las partes,⁴ y la falta de especialización de las Cortes de Apelaciones, han generado una jurisprudencia tributaria muy fiscalista, la cual pocas veces ha sido revisada por la Corte Suprema, debido a las restricciones legales que existen para que se admitan a tramitación los recursos de casación en materia tributaria.

Como la ley otorga al Servicio de Impuestos Internos la facultad de interpretar la legislación tributaria, esta interpretación se fue convirtiendo en el criterio uniformador de la jurisprudencia, con salvadas excepciones. En efecto, si bien la jurisprudencia administrativa solo es obligatoria para los funcionarios de la administración tributaria, en la práctica, la mayoría de las veces, constituye la base del fallo de primera instancia, en virtud de la obligación que tienen los funcionarios del Servicio que resuelven las controversias judiciales de fallar conforme con dichas instrucciones. Asimismo, al no existir salas especializadas en la Corte de Apelaciones, la mayoría de las veces el tribunal de alzada confirma el fallo del tribunal a quo, sin expresar mayor fundamento que: "Se confirma la sentencia apelada". Finalmente, como en el actual procedimiento es bastante restringida la posibilidad de interponer un recurso de casación, la interpretación administrativa ha ido uniformando la jurisprudencia de los tribunales superiores de justicia. Por esta razón, irónicamente se suele conocer la interpretación administrativa como "Circulares con Fuerza de Ley".

Sin embargo, debemos reconocer que existen importantes fallos de las distintas Cortes de Apelaciones, en materia impositiva, que haciendo un profundo análisis jurídico tributario confirman o rechazan la sentencia de primera instancia. Lo mismo sucede, más recurrentemente, con la resolución de las casaciones en la Corte Suprema. Siendo, a mi juicio, un caso muy representativo el de Inmobiliaria Bahía S.A. con Servicio de Impuestos Internos.⁵

³ El 1 de febrero del año 2011 entra en vigencia la reforma procesal tributaria en la IV Región de Coquimbo, VII Región del Maule, IX Región de la Araucanía y XII Región de Magallanes y Antártica Chilena; el 1 de febrero de 2012 entra en vigencia en la VIII Región del Bío-Bío, XIV Región de Los Lagos, y XI Región de Aysén del General Campos Ibáñez del Campo; y el 1 de febrero de 2013, entra en vigencia en la V Región de Valparaíso, VI Región del Libertador Bernardo O'Higgins y en la Región Metropolitana.

⁴ Me refiero al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, sin considerar la función de resolver los conflictos, que cumplió durante más de 15 años su delegado y que finalmente se tradujo en la derogación del artículo 116 del Código Tributario, por parte del Tribunal Constitucional.

⁵ Fallo de la Corte Suprema, de fecha 28 de enero del año 2003, resolviendo un recurso de casación en el fondo, Rol 4038/01.

2. La casación antes de la reforma

2.1. Normativa aplicable

2.1.1. Disposiciones especiales del Código Tributario.

El artículo 140 del Código Tributario establece que en contra de la sentencia de primera instancia no procederá el recurso de casación en la forma ni su anulación de oficio. Los vicios en que se hubiera incurrido deberán ser corregidos por el tribunal de apelaciones que corresponda.

El artículo 165 N° 5 inciso final establece que no procederá el recurso de casación en contra de la sentencia de segunda instancia, en el procedimiento especial para la aplicación de sanciones.

El artículo 122 del Código del Ramo establece que la Corte Suprema conocerá de los recursos de casación, en la forma y en el fondo, que se deduzcan contra las sentencias de segunda instancia dictadas por las Cortes de Apelaciones, en los casos en que ellos sean procedentes de conformidad con las normas comunes que establece el Código de Procedimiento Civil al respecto y las normas especiales que establece la norma procesal tributaria.⁶

Las disposiciones legales especiales a que se refiere el artículo 122 del Código Tributario son las siguientes:

a) El artículo 145 del texto legal, que establece que tanto el reclamante como el Fisco podrán interponer los recursos de casación en contra de los fallos de segunda instancia, los cuales se regirán por las reglas contenidas en el Título XIX del Libro Tercero del Código de Procedimiento Civil.

Cabe destacar que el inciso final del artículo 145 en análisis establece una "causal tributaria" para interponer el recurso de casación en la forma: "...la omisión en el fallo de segunda instancia de consideraciones sobre el informe que señala el inciso 2° del artículo 135".

El inciso 2° del artículo 135 se refiere al informe relativo a la reclamación, que debe emitir el juez tributario para el caso que haya transcurrido el plazo para fallar, luego de haberse efectuado el debido requerimiento, por parte

⁶ Cabe señalar que conforme con lo prescrito en el inciso segundo del artículo 766 del Código de Procedimiento Civil, no procede el recurso de casación respecto de las sentencias que se dicten en las reclamaciones de avalúos que se practiquen en conformidad a la Ley 17.235, sobre Impuesto Territorial.

del contribuyente, y por tanto darse por rechazada la reclamación. En este evento, constituye "causal tributaria" del recurso de casación en la forma el hecho de que la sentencia de segunda instancia, conociendo de un recurso de apelación, no haya tomado en cuenta dicho informe, en los considerandos que fundamentan dicha sentencia.

b) El artículo 147 del Código Tributario, que se refiere a la suspensión, total o parcial, del cobro de impuestos, cuando así lo solicite el contribuyente que ha interpuesto un recurso de casación, previo informe del Servicio de Tesorerías. La Corte Suprema podrá decretar la suspensión por un plazo determinado y renovable.

En todo caso, cabe destacar que la suspensión no es aplicable respecto de los impuestos sujetos a retención, ni aquellos que por ley deban ser materia de recargo en los cobros o ingresos de un contribuyente, en la parte que efectivamente se hubiera retenido o recargado.⁷

2.1.2. Disposiciones comunes del Código de Procedimiento Civil.

Conforme con lo prescrito en el inciso 2° del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil, en relación con el inciso segundo del artículo 766 del mismo texto legal, en los juicios o reclamaciones regidos por leyes especiales (como es el caso de los juicios tributarios), el recurso de casación en la forma no puede fundarse:

a) En haberse pronunciado la sentencia con omisión de cualquiera de los requisitos enumerados en el artículo 170, con la sola salvedad de haberse omitido en la sentencia la decisión del asunto controvertido; y

b) En haber faltado a algún trámite o diligencias declaradas esenciales por la ley o cualquier otro requisito por cuyo defecto las leyes prevengan expresamente que hay nulidad.

Dentro de los requisitos del artículo 170 del Código de Procedimiento Civil, cabe destacar las consideraciones de hecho y de derecho que sirvan de fundamento a la sentencia (N° 4) y la enunciación de las leyes, y en su defecto los principios de equidad, con arreglo a los cuales se pronuncia el fallo (N° 5).

Dentro de los trámites o diligencias declarados esenciales, en la primera instancia, que señala el artículo 795 del texto legal antes citado, cabe destacar el

⁷ Estamos de acuerdo que en estos casos no proceda la suspensión de cobro, ya que de estimarse que no existe hecho gravado, simplemente el sustituto no debió hacer retención alguna.

emplazamiento de las partes en la forma prevista en la ley (N° 1), el recibimiento de la causa a prueba cuando proceda con acuerdo a la ley (N° 3), y la práctica de diligencias probatorias cuya omisión podría producir indefensión (N° 4).

Dentro de los trámites o diligencias declarados esenciales, en la segunda instancia, que señala el artículo 800 del Código de Procedimiento Civil, cabe destacar la fijación de la causa en tabla para su vista en los tribunales colegiados, en la forma establecida en el artículo 163.

2.2. Críticas a las restricciones legales existentes

2.2.1. El recurso de casación en la forma no puede fundarse en la ausencia de consideraciones de hecho o de derecho, que sirven de fundamento a la sentencia.

Esta restricción legal en la aplicación del recurso de casación en materia tributaria, ha ayudado a que las sentencias de segunda instancia no contengan mayor fundamento, lo que, como ya dijimos, ha empobrecido la jurisprudencia judicial y consolidado la jurisprudencia administrativa en numerosas materias tributarias.

Como ha señalado el profesor don Miguel Massone Parodi; “Esta exclusión nos parece particularmente grave, atendida la importancia de las materias envueltas en un juicio tributario y la cuantía que ellas puedan alcanzar”.

Luego agrega el profesor Massone: “No nos parece aceptable que la sentencia dictada por un juez o tribunal, que no cumpla con el requisito que estamos comentando, deba subsistir, sin que exista una vía para impugnarla por un defecto tanto o más grave que la falta de decisión del asunto controvertido. La falta de fundamentos es sinónimo de arbitrariedad y de ausencia de justicia; en verdad, si no tiene fundamentos, la sentencia pierde todo su sentido y razón de ser”.⁸

Por lo demás, ello atenta contra los principios formativos del procedimiento y del debido proceso. En este sentido, es inaceptable que los Tribunales de Justicia que conozcan de los recursos de apelación no tengan al menos consideraciones de fondo respecto del tema que se está conociendo, pasando a llevar los derechos del contribuyente y afirmando cada vez más la arbitrariedad y unilateralidad del sistema tributario existente.

⁸ Pedro Massone Parodi, *Tribunales y Procedimientos Tributarios*, LegalPublishing, año 2009, página 156.

2.2.2. El recurso de casación en la forma no puede fundarse en no haberse recibido la causa a prueba.

Esta restricción legal se ha visto reforzada con la interpretación que ha hecho la Corte Suprema, basada en la redacción del actual inciso primero del artículo 132 del Código Tributario, que establece que el Director Regional, de oficio o a petición de parte, "podrá" recibir la causa a prueba, si estima que hay o pueda haber controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente, señalando los puntos sobre los cuales ella deberá recaer y determinar la forma y plazo en que la testimonial debe rendirse.

En efecto, la Corte Suprema ha interpretado que es facultativo para el Director Regional recibir la causa a prueba y por tanto no es susceptible de casación en la forma la sentencia que se ha dictado con esta omisión. Al igual que en el caso anterior, estamos frente a una restricción que conlleva una tremenda injusticia para el reclamante que no se puede defender, en la medida que el juez tributario decida arbitrariamente no recibir la causa a prueba, vulnerando el debido proceso y generando indefensión y arbitrariedad jurídica.

2.3. Críticas a las restricciones interpretativas existentes

Cabe destacar que la aplicación del recurso de casación también ha estado sujeta a restricciones no contempladas expresamente en la ley, y que a nuestro juicio han sido consecuencia de una interpretación procesal tributaria a favor del Fisco, cuestión que, como ya hemos mencionado anteriormente, está implícita en la mayoría de la jurisprudencia de nuestros tribunales superiores de justicia. Nos referimos específicamente a dos casos: el plazo para interponer el recurso de casación en materia tributaria y el no haber probado el Servicio de Impuestos Internos la imputación realizada al reclamante.

2.3.1. Plazo para interponer el recurso de casación.

De acuerdo con lo prescrito en el artículo 770 del Código de Procedimiento Civil, el plazo para interponer el recurso de casación es de 15 días hábiles. Sin embargo, por una interpretación de la Corte Suprema, a contar del año 1999, se aplica el plazo de 15 días corridos, cuestión que se traduce en que menos causas tributarias son conocidas por el tribunal de casación, y tácitamente se consolidan las interpretaciones administrativas, sustentadas en los fallos recurridos por los contribuyentes.⁹

⁹ A modo de ejemplo, podemos citar el fallo de la Corte Suprema, Rol número 844-2001, Compañía Refinería Azúcar Viña del Mar con el Servicio de Impuestos Internos Santiago Oriente.

La base legal de esta interpretación se fundamenta en el hecho de que en la segunda instancia representan al Fisco los abogados del Consejo de Defensa del Estado, debiendo aplicarse el artículo 50 del DFL N° 1 del año 1993, que permite aplicar al plazo la tabla de emplazamiento a que se refiere el artículo 259 del Código de Procedimiento Civil, hasta un plazo máximo total de 30 días, cuando el tribunal que haya pronunciado la resolución recurrida tenga su asiento en la comuna o agrupación de comunas diversa de aquella en que funciona el que haya de conocer el recurso. Lo anterior, a juicio de la Corte Suprema, hace que el plazo para interponer el recurso sea de carácter especial, propio e independiente del fijado por el Código de Procedimiento Civil, por lo que no es aplicable el artículo 66 de dicho texto legal, siendo aplicables las reglas comunes del derecho civil, a que se refiere el artículo 50, esto es, días corridos.

Esta interpretación efectuada por la Corte Suprema ha sido rechazada por numerosos autores, entre ellos por el profesor don Abundio Pérez Rodrigo, de la Universidad de Concepción, quien ha señalado al respecto: "Nos parece totalmente desacertada la interpretación por las siguientes razones:

a) El artículo 50 de la Ley Orgánica del Consejo de Defensa del Estado pretendió otorgarle un plazo mayor por el *modus operandi* de dicho Consejo y porque los abogados encargados de defender el interés fiscal, en los recursos de casación, no eran los mismos que lo habían hecho en las instancias y, por lo tanto, desconocían el asunto. Con la interpretación de la Excm. Corte Suprema, el plazo para interponer el recurso de casación será inferior al señalado en el C.P.C.

b) El artículo 50 de la Ley Orgánica del Consejo de Defensa del Estado comienza diciendo: "El plazo contemplado en el artículo 170 del C.P.C... y este plazo es de días hábiles. Luego, también de días hábiles será el de la Ley Orgánica del Consejo de Defensa del Estado".¹⁰

2.3.2. El recurso de casación en la forma no puede fundarse en no haber probado el Servicio de Impuestos Internos la imputación realizada al reclamante.

Esta interpretación ha sido sostenida por la Corte Suprema sobre la base de lo prescrito en el inciso 1° del artículo 21 del Código Tributario, que señala que 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.

¹⁰ *Manual de Código Tributario*, Abundio Pérez Rodrigo, Colección de Manuales, Universidad de Concepción, Editorial LexisNexis.

En efecto, de acuerdo con la Corte Suprema, los hechos son establecidos por los jueces de fondo y no pueden ser modificados por la vía del recurso de casación, salvo que se hayan violado las leyes reguladoras de la prueba, esto es, de aquellos que establezcan parámetros legales determinados o fijos de apreciación de su mérito, es decir, que obliguen a los jueces a valorar los antecedentes probatorios en un cierto sentido. Y como el artículo 21 del Código Tributario no es una norma valoradora de la prueba, de la naturaleza antes dicha, ya que se refiere a la carga de la prueba en materia tributaria, haciéndola recaer, siempre y en las dos etapas de la reclamación, esto es, la administrativa y la judicial, en el contribuyente, no procede el recurso de casación.¹¹

Nuevamente, es claro el criterio en favor del Fisco que ha tenido nuestro tribunal de casación, no aplicándose en el caso concreto la disposición de carácter general del artículo 1698 del Código Civil, que establece que la carga de la prueba le corresponde al que alega la existencia de un derecho, como lo es el cobro de un impuesto. Esta interpretación también ha ayudado a la falta de justicia en materia tributaria.

En este mismo sentido se ha pronunciado el profesor Carlos Vergara, quien ha señalado al respecto que:

“Esta parte disiente de tal interpretación, por las siguientes razones:

- i) La norma dice: “Corresponderá al contribuyente probar con...”, esto quiere decir que el contribuyente, cuando deba probar, lo hará con los medios que señala la ley, es decir, documentos, libros de contabilidad y otros medios que la ley establezca, es decir, la norma establece los medios probatorios de que el contribuyente debe valerse, es decir, estamos frente a una norma reguladora de la prueba, pero que no está referida al *onus probandi* (carga o peso de la prueba), sino que se aboca a la enumeración genérica de los elementos probatorios de que el contribuyente debe valerse.
- ii) Conforme con lo anterior, la disposición señala con qué medios debe probar el contribuyente, más no dice que la carga de la prueba recaiga en el contribuyente.
- iii) La doctrina y jurisprudencia leen el artículo en forma parcial, pues se valen de la parte que dice: “Corresponde al contribuyente probar...”, sin considerar que la norma señala: “corresponde probar con...”.

¹¹ A modo de ejemplo podemos citar el fallo de la Corte Suprema, de fecha 23 de junio del año 2005, rol número 2.262-2004.

iv) A juicio del autor, la norma señala con qué elementos le corresponde probar al contribuyente, mas no dice que el *onus probandi* recae en él, por ello, de conformidad al artículo 2º del DL 830, nos remitimos al Derecho Común, y en especial, al artículo 1698, el cual establece, en su inciso segundo, que incumbe probar la existencia de la obligación o su extinción al que lo alega".¹²

Entendemos que el criterio sostenido por la Corte Suprema debería cambiar, del momento que el Servicio de Impuestos Internos pasará a ser parte en el juicio tributario.¹³

3. La casación después de la reforma

3.1. Los cambios que vienen

En general se mantienen las mismas disposiciones antes comentadas, ya que en materia de casación no hay mayores innovaciones, producto de la reforma procesal tributaria que introduce la Ley 20.322.

Sin perjuicio de lo anterior, debemos comentar las siguientes situaciones especiales:

3.1.1. Se modifica en el artículo 145 del Código Tributario la referencia que se hace a que el Fisco puede interponer el recurso de casación, en el sentido que lo puede interponer además del reclamante el Servicio de Impuestos Internos. Ya que con la reforma, las causas tributarias en los Tribunales Superiores de Justicia serán defendidas directamente por los abogados del Servicio de Impuestos Internos y no por los abogados del Consejo de Defensa del Estado, como sucede hoy en día.

3.1.2. Se elimina como "causal tributaria" de casación de forma el hecho de haberse omitido en el fallo de segunda instancia el informe a que se refiere el artículo 135 inciso segundo del mismo texto legal, ya que dicho artículo se deroga.

3.1.3. Si bien se modifica el artículo 132 del Código Tributario (inciso segundo), estableciéndose que es obligatorio recibir la causa a prueba, si hubiere

¹² Carlos Vergara Wistuba, *Manual de Derecho Tributario*, Editorial Librotecnia, año 2009, páginas 159 y 160.

¹³ El nuevo artículo 117 del Código Tributario señala expresamente que el Servicio de Impuestos Internos tendrá la calidad de parte, para todos los efectos legales.

controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente, no debería cambiar el criterio de la Corte Suprema de rechazar los recursos de casación fundados en esta omisión, ya que la ley expresamente señala que en los juicios especiales no procede la casación en la forma, por la causal contemplada en el artículo 768 N° 9 del Código de Procedimiento Civil.

3.1.4. Como consecuencia del cambio que establece la reforma procesal tributaria, en relación con el sistema de apreciación de la prueba, desde la prueba legal o tasada al sistema de la sana crítica, que consagra el inciso 14 del nuevo artículo 132 del Código Tributario, existe una razonable incertidumbre en cuanto a la aplicación del recurso de casación en el fondo.

En efecto, tradicionalmente, la Corte Suprema ha considerado que los elementos integrantes de la sana crítica no son normas reguladoras de la prueba, sino que cuestiones de hecho y, por ende, no pueden ser susceptibles de casación en el fondo. Sin embargo, recientemente ha admitido el recurso de casación en el fondo en virtud de infracción a las reglas de la sana crítica.¹⁴

Sin perjuicio de lo anterior, cabe destacar que nuestro sistema procesal tributario ha establecido una especie de sana crítica atenuada, puesto que los actos o contratos solemnes solo podrán ser acreditados por medio de la solemnidad prevista por la ley y en aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad.

3.1.5. Conforme con lo prescrito en el nuevo artículo 144 del Código Tributario, los fallos pronunciados por el tribunal tributario deberán ser fundados, y la omisión de este requisito, así como los establecidos en el inciso 14 del artículo 132 (apreciación de la prueba de acuerdo con la sana crítica), será corregida conforme con lo establecido en el artículo 140 del Código Tributario, esto es, por el tribunal de apelaciones correspondiente.

Sin perjuicio de lo anterior, como ya hemos mencionado, si el tribunal de alzada no corrige estas omisiones, no procede el recurso de casación en la forma y la procedencia del recurso de casación en el fondo dependerá del criterio de la Corte Suprema.

3.1.6. Finalmente, cabe señalar que ha surgido una polémica en relación con la procedencia del recurso de casación en contra de la sentencia de segunda instancia que dicte la Corte de Apelaciones, en el nuevo procedimiento general

¹⁴ Fallos Corte Suprema Roles números: 1° 4462-2006 (Causa casación laboral. "Jorge Ronny Mauricio Berríos Muñoz con Coexpan Chile S.A."); 2° 811-2008 (Causa casación en el fondo Crimen seguido contra "Manuel Benedicto Martínez Martínez y otros").

de reclamos por vulneración de derechos, que incorpora al Código Tributario, el artículo 2º números 43, 44, 45 y 46 de la Ley 20.322.

En efecto, el nuevo artículo 157 del Código Tributario señala que este procedimiento especial se regirá, en cuanto a la naturaleza de la tramitación lo permita, por las demás normas contenidas en el Título II del Libro Tercero, que se refiere al procedimiento general de reclamos, dentro de cuyas normas se encuentra el artículo 145, que establece la procedencia del recurso de casación en la forma y en el fondo, en contra de las sentencias de segunda instancia.

Los profesores señores Rodrigo Ugalde, Jaime García y Alfredo Ugarte han sostenido al respecto que: "...atendido a que la remisión a la normativa del procedimiento general de reclamaciones resulta procedente sólo si la naturaleza de la tramitación lo permite, este problema debe resolverse atendiendo a la naturaleza, finalidades y estructura del procedimiento de que se trata. En efecto, aquí nos encontramos frente a un procedimiento cautelar de garantías constitucionales, totalmente diverso en cuanto a su naturaleza y finalidades al procedimiento general de reclamaciones. Lo que aquí se denuncia es una infracción al orden constitucional y lo que se busca es que las cosas vuelvan a su cauce normal, esto es, que se respeten las garantías constitucionales vulneradas, que se restablezca el derecho. Ello nada tiene que ver con la esfera propia de los juicios en que proceden los recursos de casación, esto es: a) Reclamaciones en las que se discuten situaciones tributarias de fondo, como la procedencia de los gastos, costos, créditos fiscales o la justificación de desembolsos o inversiones, como es el procedimiento general de reclamaciones; b) Reclamaciones tributarias en las que se discute sobre delitos tributarios, como es el procedimiento general sobre aplicación de sanciones. Estos son los campos propios de la "infracción de ley". De acuerdo a ello no cabría la interposición de los recursos de casación en este procedimiento especial, porque la finalidad que persigue la acción que analizamos es sustancialmente diferente a la de tales procedimientos de reclamaciones. En ellos se declara por el sentenciador si una liquidación de impuestos se ajusta al derecho tributario de fondo o si está configurado un delito tributario. En cambio, aquí se busca que el tribunal tributario y aduanero ordene "restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del solicitante", en caso de comprobarse la vulneración (infracción) de los derechos constitucionales que ampara esta acción. O sea, aquí nos encontramos con un procedimiento de tutela de garantías constitucionales que tiene una naturaleza similar a la del recurso de amparo o de protección, respecto de cuyas sentencias no procede el recurso de casación".¹⁵

Estamos de acuerdo con esta interpretación.

¹⁵ Cabe señalar que el nuevo artículo 155 inciso final del Código Tributario establece que interpues-

4. Conclusiones

4.1. La restricción legal que existe, en cuanto a la no aplicación del recurso de casación en la forma, en los casos contemplados en el N° 5 y N° 9 del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil, con la sola salvedad de que la sentencia haya omitido la decisión del asunto controvertido, genera una situación de injusticia la que no ha sido enmendada por la reforma procesal tributaria.

4.2. Sin perjuicio de las restricciones legales anteriores, la Corte Suprema ha restringido aun más la aplicación de los recursos de casación, mediante la interpretación que ha efectuado acerca de la forma de computarse el plazo para su interposición y en cuanto a que el Servicio no debe probar las imputaciones que efectúa al contribuyente.

4.3. Todo lo anterior, sumado a la falta de independencia de los tribunales de primera instancia y la falta de especialización de las Cortes de Apelaciones, ha implicado en la práctica que la interpretación administrativa ha pasado a constituir el criterio uniformador de la jurisprudencia en materia tributaria, con contadas excepciones.

4.4. Esperamos que los tribunales tributarios y aduaneros de primera instancia y las salas especializadas de las Cortes de Apelaciones den origen a una nueva tendencia jurisprudencial, donde prevalezca la correcta y genuina interpretación de las normas tributarias y se permita la debida defensa del contribuyente. Este es el gran desafío que tenemos por delante, ya que de ello depende el éxito de la reforma procesal tributaria.

ta la acción de protección a que se refiere el artículo 20 de la Constitución, no se podrá recurrir de conformidad a las normas del párrafo 2 del Título III del Libro Tercero del Código Tributario, que trata el procedimiento especial de reclamo por vulneración de los derechos. A este respecto, el Tribunal Constitucional, haciendo un control preventivo y obligatorio del proyecto de ley, ha señalado que, la palabra "interpuesta" es constitucional, en el sentido de que la improcedencia de las acciones a que dichos preceptos se refieren solo tienen lugar desde que la Corte de Apelaciones respectiva declare inadmisibles el recurso de protección deducido.