

**SOBRE LAS LEYES REGULADORAS DE LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO
GENERAL DE RECLAMACIONES (PRIMERA PARTE)**

**REGARDING THE REGULATORY LAWS OF THE PROOF IN THE GENERAL CLAIMS
PROCEDURE (FIRST PART)**

Daniel Ibarra Aguirre¹

RESUMEN

El presente estudio busca determinar cuáles son las normas reguladoras de la prueba en materia de procedimiento general de reclamaciones, para posteriormente efectuar un análisis de las mismas con miras a establecer su verdadero sentido y alcance, así como las condiciones para que se entiendan infringidas y los casos en que puede deducirse recurso de casación en el fondo por dicha vulneración, todo ello bajo el prisma de la Ley N° 20.322, que modificó no sólo la orgánica de los tribunales tributarios, sino también las normas relativas a procedimientos, estableciendo (como novedad en el sistema) una amplia admisibilidad de medios probatorios y una valoración de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica. En definitiva, en este trabajo se analizarán los aspectos generales sobre el procedimiento de reclamación, así como las disposiciones que regulan el onus probandi y los medios de prueba admisibles en dicho juicio, dejando para una segunda publicación lo relativo a valoración probatoria.-

Palabras claves: Carga de la prueba.- Medios de Prueba.- Sana Crítica.- Procedimiento general de reclamaciones.-

ABSTRACT

The following study aims to determine which the regulatory standards of proof are with regards to general claims procedure to subsequently carry out an analysis of them in pursuit of establishing its real meaning and scope. In addition, it also aims to determine the conditions to be understood as infringed and the cases in which an appeal in cases can be deduced for such a breach. All of that under the prism of Law number 20.322 that modified not only the organic composition of the Tax Court, but also the standards regarding the procedures establishing (as a novelty in the system) a wide admissibility of the means of proof and an appraisal of the evidence in keeping with the rules of sane criticism (“sana crítica”). Ultimately, general aspects of claims procedure as well as dispositions that regulate the onus probandi and the admissible means of proof in such trial are going to be analyzed leaving aside for a second research everything concerning to evidentiary assessment.

Keywords: The burden of proof - Means of proof – Sane criticism - General claims procedure

* Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Concepción. Magister en Derecho Tributario, Universidad de Concepción.- Profesor de Derecho Tributario, Universidad de Concepción. Correo electrónico dibarra@udec.cl.

El presente trabajo corresponde a una adaptación y actualización de la Tesis titulada “Las leyes reguladoras de la prueba en el procedimiento general de reclamaciones”, presentada en enero de 2017 por el autor, en el marco del programa de Magister en Derecho Tributario de la Universidad de Concepción.

1. BREVES NOTAS SOBRE EL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES; EN ESPECIAL, ACERCA DE SU OBJETO, NATURALEZA Y ETAPAS PROBATORIAS Y DE RESOLUCIÓN.

1.1. ASPECTOS GENERALES SOBRE LA LITIS TRIBUTARIA CHILENA: EL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES.

Según explica la doctrina, el “proceso tributario” constituye el medio idóneo para resolver la “litis tributaria” recaída sobre una pretensión estatal (discutida o insatisfecha), consistente en el derecho a percibir un determinado tributo.¹

En Chile, la “litis tributaria” de cognición se sustancia en el denominado procedimiento general de reclamaciones, regulado en el Título II del Libro III del Código Tributario (artículos 123 y siguientes), y se inicia, precisamente con la interposición, por parte del contribuyente, de una reclamación en contra de alguno de los actos administrativos taxativamente señalados en el artículo 124 del ya citado cuerpo legal. Dicha litis será conocida en primera instancia por tribunales independientes,² quienes en definitiva deberán emitir pronunciamiento acerca de la discusión incoada ante ellos.

Es menester hacer presente actualmente el Servicio de Impuestos Internos, en el marco del procedimiento en estudio, tiene el carácter de parte (artículo 117 del Código Tributario), soportando entonces la carga de contestar reclamaciones, acreditar sus pretensiones, deducir los medios de impugnación que la ley franquea en contra de sentencias que les causen agravios, etc.

¹ CARNELUTTI, Francesco, “Introducción al Estudio del Derecho Procesal Tributario”, en sus “*Estudios de Derecho Procesal*” (trad. Santiago Sentis Melendo), Ediciones Jurídicas Europa América, Buenos Aires, Argentina, año 1952, vol. I (doctrinas generales), p. 257.- Agrega el profesor Carnelutti que las pretensiones fiscales de percepción del tributo pueden encontrarse en calidad de discutida e insatisfecha, lo que da origen a dos clases de procesos tributarios: proceso de cognición y proceso de ejecución. Ver obra citada, pp. 262 y 263.-

² En efecto, con la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322, que fortalece la Jurisdicción Tributaria y Aduanera (publicada en el Diario Oficial el día 27 de enero de 2009), se modificó la justicia tributaria declarativa en nuestro país, así como los diversos procedimientos de reclamaciones y sancionatorios.-

En relación a ello, hemos de destacar la creación de nuevos tribunales de primera instancia, independientes de la Administración tributaria, denominados “Tribunales Tributarios y Aduaneros”. Con anterioridad a su establecimiento, la función jurisdiccional en esta materia recaía en el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, quien ejercía como tribunal especial parcial en primera instancia, o, en otros términos, como un órgano administrativo con facultades jurisdiccionales. Dicha regulación fue criticada por la doctrina; así, MATUS FUENTES, Marcelo, “Aspectos orgánicos de la jurisdicción tributaria y aduanera. Comentario crítico a la ley N° 20.322 con motivo de su entrada en vigencia en todo el territorio nacional” en *Revista Ius et Praxis*, año 2013, Volumen 19, número 1, pp. 195 y ss.; también, VALDÉS COSTA, Ramón, “*Instituciones de Derecho Tributario*”, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, año 1992, pp. 298 y 299.-

Por otro lado, la Ley N° 20.322 al modificar el procedimiento general de reclamaciones, vino a establecer (entre otros aspectos) la obligatoriedad de recepción de la causa a prueba; con anterioridad a ella, no existía tal imperativo, aunque se estimaba que el Director Regional debía hacerlo cuando existiesen hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos. Agreguemos que en el antiguo procedimiento tributario tampoco se regulaban los sistemas probatorios aplicables, vacío que (según se dirá) era llenado con el derecho común.

1.2. ESTRUCTURA DEL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES: BREVE ESQUEMA.

Siguiendo a Álamos Vera, podemos distinguir en este procedimiento las siguientes etapas:³

- Etapa de discusión: previo a su inicio, será necesario que el órgano fiscalizador dicte alguno de los actos señalados en el artículo 124 del Código Tributario, los cuales constituyen el presupuesto de admisibilidad de este contencioso administrativo. Será precisamente contra alguno de esos actos que el contribuyente deducirá reclamación, en la forma y dentro de los plazos previstos en los artículos 124 y 125 del citado Código.

Del libelo impugnatorio presentado por el contribuyente, se conferirá traslado al Servicio en los términos del artículo 132 del mismo cuerpo legal.

- Etapa de conciliación: conforme al actual inciso 2° del artículo 132 (agregado por la Ley 21.039), vencido el plazo otorgado al Servicio para contestar, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá llamar a las mismas a conciliación de conformidad al artículo 132 bis, citándolas para tales efectos a una audiencia oral.

Será objeto de la conciliación el litigio sometido al conocimiento del citado Tribunal, incluyendo la existencia de los elementos que determinan la ocurrencia del hecho gravado establecido en la ley; la cuantía o monto del o los impuestos determinados y de los reajustes, intereses o multas; la calificación jurídica de los hechos conforme a los antecedentes aportados en el procedimiento, la ponderación o valoración de las pruebas respectivas y la existencia de vicios o errores manifiestos de legalidad, ya sea de forma o fondo, siempre que todo lo anterior haya sido alegado expresamente por el contribuyente en el reclamo o se trate de casos en que el tribunal pueda pronunciarse de oficio (artículo 132 bis, inciso primero, del Código Tributario).

- Etapa de prueba: fracasada en forma total o parcial la conciliación, el Tribunal deberá recibir a prueba la causa por el término legal. Será durante este período que las partes deberán rendir todos sus medios probatorios, los que serán apreciados por el Juez conforme a las reglas de la sana crítica (artículo 132 del Código Tributario).

- Período de observaciones a la prueba: conforme al nuevo inciso penúltimo del artículo 132 del Código Tributario (agregado por la Ley N° 21.039), vencido el término probatorio, y dentro de los diez días siguientes, las partes podrán hacer por escrito las observaciones que el examen de la prueba les sugiera.

- Etapa de resolución: según explica Álamos Vera, ella “consiste en el acto fundado y reflexivo, que emana del Tribunal, con el cual resuelve la contienda. Se materializa en la dictación de una resolución que, luego de analizar los hechos, antecedentes, disposiciones legales y la prueba rendida, se pronuncia sobre un reclamo para acogerlo o rechazarlo”.⁴

³ ÁLAMOS VERA, Eduardo, “La nueva justicia tributaria chilena”, Editorial Edimatri, Santiago de Chile, año 2009, pp. 141-142.-

⁴ ÁLAMOS VERA, Eduardo, ob. cit. (N° 3), p. 142.-

1.3. NOCIONES SOBRE LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES; IMPORTANCIA DE LA ETAPA.

En general se ha sostenido que la protección de los derechos subjetivos o de los intereses legítimos se efectúa a través del ejercicio de la acción, siendo en definitiva el órgano jurisdiccional quien deberá proceder a otorgarles resguardo en aras a que los mismos no pierdan eficacia.⁵

Se agrega que “para que pueda concederse esa petición, el órgano jurisdiccional verificará – normalmente en la sentencia definitiva-, la existencia de los elementos constitutivos del derecho de acción, oyendo previamente a la contraparte o a lo menos dándole la posibilidad de ser oída en un proceso declarativo o uno ejecutivo”.⁶

De esta forma, en el marco de un litigio conocido por un órgano jurisdiccional, la prueba que rindan será esencial, en aras a acreditar el cumplimiento de los presupuestos que permitan acoger la pretensión de tutela jurídica impetrada; así por lo demás se ha dicho que “las partes, si quieren ver acogidas sus peticiones, necesitan establecer la verdad o existencia de los hechos que originan o fundamentan el derecho que pretenden”, añadiéndose que “en el ordenamiento jurídico la prueba es de tal trascendencia que, con razón, se ha dicho que un derecho, aunque realmente exista, si no puede demostrarse es como si no tuviera vida: su utilidad es nula”.⁷

Las ideas anteriores son plenamente aplicables al proceso tributario: será en ese lugar donde el contribuyente podrá impugnar el acto administrativo en virtud de las causales que estime pertinentes (artículo 125 numeral 2° del Código Tributario);⁸ pudiendo además acreditar los fundamentos de su reclamación. Agreguemos que, a nuestro juicio, la Administración Fiscalizadora deberá, en el marco de este litigio, demostrar el acaecimiento del hecho gravado que permita el

⁵ ROMERO SEGUEL, Alejandro, “Curso de Derecho Procesal Civil. La acción y la protección de los derechos”, Editorial Legal Publishing Thomson Reuters, Santiago de Chile, año 2014, Segunda Edición actualizada, tomo I, pp. 13 y 14.-

⁶ ROMERO SEGUEL, Alejandro, ob. cit. (N° 5), p. 14.-

⁷ VODANOVIC HAKLICKA, Antonio, “Tratado de Derecho Civil. Partes preliminar y general” (Explicaciones basadas en las clases de los profesores de la Universidad de Chile Arturo Alessandri Rodríguez y Manuel Somarriva Undurraga), Editorial Jurídica de Chile, Santiago, año 1998, Sexta Edición, tomo II, p. 410
Más claro parece ser Rioseco, al señalar que “la necesidad de la prueba fluye de lo siguiente: El derecho objetivo teórico –llamado también sustantivo, según la clasificación de Bentham- (...) es esencialmente atributivo: acuerda derechos e impone obligaciones. Pero el derecho subjetivo reconocido, sea patrimonial – real personal- y la correlativa obligación o relación jurídica de persona a cosa, o de persona a persona, no operan ni adquieren realidad y sanción jurídica sino mediante la concurrencia de los supuestos que la ley misma exige en cada caso”, agregando que dichos supuestos son los hechos o actos jurídicos y que la carga de probar “radica, precisamente, en la necesidad de demostrar la existencia del hecho o del acto jurídico y de todas las circunstancias o exigencias de hecho que la ley ordena que concurren en cada caso, como supuestos básicos para la eficacia del derecho o de la relación jurídica que se alega”. Véase RIOSECO ENRÍQUEZ, Emilio, “Nociones sobre la teoría de la prueba”, en *Revista de Derecho de la Universidad de Concepción*, año 1950, N° 71, p. 6.-

⁸ El artículo 125 N° 2 del Código Tributario, al exigir que en el escrito de reclamo se precisen los fundamentos del mismo, no efectúa ninguna distinción ni limitación en orden a los argumentos que pueda emplear el contribuyente al momento de impugnar el acto reclamado, pudiendo ser tanto de hecho o de derecho.- Así, UGALDE PRIETO, Rodrigo; GARCÍA ESCOBAR, Jaime y UGARTE SOTO, Alfredo, “Tribunales Tributarios y Aduaneros”, Editorial Legal Publishing, Santiago de Chile, año 2011, Cuarta Edición actualizada, p. 135.-

nacimiento de la obligación tributaria, o bien, los supuestos de aplicación de normas que posibilitan acreditar dicho vínculo en forma indirecta. En todo caso, por regla general, el órgano estatal habrá obtenido los medios para cumplir con esa carga durante el procedimiento de fiscalización, el cual deberá tener el carácter de racional y justo (artículo 19 N° 3 de nuestro Código Político), y donde deberá imperar el principio de objetividad que regula la actuación de los órganos estatales.⁹

Así las cosas, la importancia general que se asigna al derecho probatorio recobra acá todo su vigor, principalmente si se tiene en cuenta que el contribuyente se encuentra amparado (de acuerdo al claro texto constitucional) por los principios de capacidad contributiva, igual repartición de los tributos y justicia tributaria, que deben llevar a los órganos estatales a imponer exclusivamente el impuesto debido, determinado según la ley.

1.4. OBJETO Y NATURALEZA DEL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES; RELACIÓN CON LA PRUEBA.

Siguiendo a Massone, podemos señalar que cuando hablamos del objeto de la reclamación, nos referimos al problema de la delimitación de las materias y de las cuestiones susceptibles de ser conocidas por el Juez Tributario.¹⁰

Según se dijo, los actos en contra de los cuales puede reclamarse son sólo aquellos individualizados en el artículo 124 del Código Tributario; aquellos diversos (y anteriores) no son impugnables autónomamente. En esa línea, se ha explicado que “para individualizar la competencia del tribunal tributario, se aplica el principio por el cual el proceso puede ser introducido sólo con el reclamo contra los actos indicados por la ley, mientras los otros actos no son impugnables”.¹¹ Agreguemos, llegando a este punto, que el acto de la administración contra el cual puede entablarse el reclamo representa el límite máximo del conocimiento entregado a la jurisdicción tributaria, por lo que el examen del juez no puede extenderse fuera de esas fronteras objetivos o subjetivos.¹²

Un problema distinto es el de la naturaleza del procedimiento de reclamación; al efecto, aquí la cuestión consiste en determinar si cuando se impugna un acto de la Administración Fiscalizadora, se inicia un procedimiento sobre su anulación, o bien un juicio sobre la determinación de la obligación tributaria (u otras relaciones) o, incluso, un juicio mixto.¹³

Massone sostiene que “nuestro Código Tributario no ofrece datos seguros para resolver el problema, ya que la previsión del recurso contra los actos de que habla su artículo 124 no implica necesariamente que el tribunal deba conocer de la legitimidad de tales actos y no más bien del fundamento de la pretensión fiscal expresada en los mismos; ni se dice

⁹ Véase sobre el punto MONTECINOS ARAYA, Jorge, “Reflexiones en torno a la prueba en el Derecho Tributario”, en *Revista de Derecho de la Universidad de Concepción*, año 2012, N° 231-232, pp. 65 y ss.

¹⁰ MASSONE PARODI, Pedro, “*Tribunales y procedimientos tributarios*”, Editorial Legal Publishing, Santiago de Chile, año 2009, p. 80.-

¹¹ MASSONE PARODI, Pedro, ob. cit. (N° 10), p. 81.-

¹² *Ibidem*.-

¹³ MASSONE PARODI, Pedro, ob. cit. (N° 10), p. 98.-

expresamente que tenga el poder de anularlos”, añadiendo que “el problema no es sólo de etiquetas, sino que envuelve los alcances de la tutela ofrecida por el tribunal tributario”.^{14- 15}

En el marco de esa discusión es que el Servicio de Impuestos Internos planteó la denominada tesis de la “nueva auditoría”, en cuya virtud si los diversos antecedentes no le habían sido presentados durante la etapa de fiscalización, el Tribunal Tributario y Aduanero se encontraba en la imposibilidad de valorarlos en el procedimiento general de reclamaciones; alegaban, en apoyo de su postura, que la litis tributaria constituía un examen de legalidad del acto emitido por la Administración, careciendo el órgano jurisdiccional de la competencia para comprobar si en definitiva existía la obligación tributaria invocada por el Fisco, o la de devolución pretendida por el contribuyente. Se agregaba, además, que el ente encargado por ley para efectuar auditorías y revisiones era Servicio de Impuestos Internos, quedando excluido el tribunal de efectuarlas.¹⁶

En relación a lo expuesto, estimamos que diversas disposiciones confieren una competencia amplia a los Tribunales Tributarios, razón por la cual su examen dista de ser una mera revisión de legalidad de los actos administrativos.¹⁷ En la misma línea, nuestra Corte de Casación, en el marco del procedimiento en estudio, y con amparo en el artículo 132 inciso 11° interpretado a contrario sensu, ha sostenido que “como acertadamente lo señala el tribunal de primera instancia, la sede jurisdiccional dista de ser una ‘segunda revisión’ de los antecedentes presentados a la

¹⁴ *Ibidem.*-

¹⁵ El tema no es nuevo ni se limita al puro ámbito tributario; al efecto los profesores García de Enterría y Fernández explican la evolución del contencioso administrativo en el modelo francés, desde un procedimiento destinado exclusivamente a enjuiciar (en términos más o menos amplios) la legalidad objetiva del acto (en forma tal que, de acogerse la acción, se procedería a anularlo), hasta uno donde la justicia goza de la competencia para declarar derechos subjetivos en favor del reclamante. En este último escenario, el contencioso administrativo superaría la noción mera impugnación del acto, y este último pasaría a ser un solo “presupuesto de admisibilidad de la acción contenciosa administrativa”. Véase, GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, “*Curso de Derecho Administrativo*”, Editorial Civitas, Madrid, España, año 2002 (pero reimpresión el año 2003), Octava Edición, tomo II, pp. 583 y ss.

¹⁶ Véase, sobre el punto, SILVA-RIESCO OJEDA, Patricio, “*La prueba en materia tributaria, a partir de la Ley 20.322*”, en ARANCIBIA MATTAR, Jaime y ROMERO SEGUEL, Alejandro, “*La prueba en la litigación pública*”, Editorial Librotecnia, Santiago de Chile, año 2016, pp. 474 y ss.; VERGARA QUEZADA, Gonzalo, “*El reclamo tributario: características esenciales de un recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción*”, en *Revista de Estudios Tributarios*, año 2014, N° 10, pp. 172 y 173.

¹⁷ Así, el artículo 1° número 4° de la Ley N° 20.322, que regulando la competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, expresamente los autoriza para “disponer en los fallos que se dicten, la devolución y pago de las sumas solucionadas indebidamente o en exceso a título de impuestos, reajustes, intereses, sanciones, costas u otros gravámenes”.-

Por su parte, el artículo 4° quinquies del Código Tributario, referido al procedimiento anti elusivo por simulación o abuso de formas, dispone la competencia del Tribunal Tributario y Aduanero en orden a determinar los tributos eludidos.

A propósito del procedimiento general de reclamaciones, los artículos 124 y 125 del Código sólo limitan la reclamación en el sentido de exigir que el Administrado tenga un “interés actual”, entendido como un interés pecuniario en la causa; por su parte, al establecer la fundamentación del reclamo, sólo se le exige señalar los argumentos de hecho y de derecho del mismo, sin restricción a la mera legalidad.

Por último, el artículo 132 inciso 12° del mismo cuerpo legal, a contrario sensu, permite concluir que si el antecedente que el contribuyente busca aportar el procedimiento no es susceptible de ser excluido en los términos previstos por esa disposición, corresponde su valoración por el tribunal.

administración, comprensión que se ve ratificada al analizar las disposiciones de excepción que coartan las posibilidades probatorias de las partes, sujetas previamente a la acreditación de precisos y determinados supuestos por parte de la administración, como lo es la contenida en el inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario. Así, entonces, los tribunales del grado han de emitir su dictamen sobre todos y cada uno de los asuntos propuestos por las partes, de acuerdo a las normas procesales aplicables al caso, dictando sentencia estableciendo los hechos de la causa, sobre la base de la prueba rendida, y aplicando el derecho pertinente, de manera que la restricción funcional que propone el reclamado no se condice con la función asignada por la Constitución y las leyes a los tribunales de justicia, por lo que no hay error de derecho – y menos de carácter sustancial- al haber sido decidida la litis de acuerdo a los hechos y el derecho planteado en las fases procesales correspondientes”.¹⁸

Los aspectos anteriores se relacionan directamente con la noción de objeto de la prueba (esto es, los hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos sobre los cuales debe recaer aquella) cuya determinación dependerá en buena medida de la naturaleza que asignemos a este pleito.

Además, debemos señalar que la determinación de los hechos a probar queda entregada al Juez Tributario y Aduanero (artículo 132 inciso 3° del Código Tributario), quien deberá estarse a los escritos fundamentales del proceso. Por último, tanto la no recepción de la causa a prueba, como la omisión de contenidos necesarios para ajustarse a la ley procesal, constituyen vicios de carácter formal, según aparece de los artículos 768 N° 9 y 795 N° 3 del Código de Enjuiciamiento Civil.

1.5.- SOBRE LA ETAPA DE RESOLUCIÓN: EXIGENCIA DE PRONUNCIAMIENTO DE SENTENCIAS FUNDADAS.

Según se ha explicado por la doctrina especializada, la sentencia que recae en el procedimiento general de reclamaciones ha de cumplir diversas exigencias; en lo que interesa, ha de ser pronunciada conforme al mérito del proceso (artículo 160 del Código de Procedimiento Civil), y deberá observar además las condiciones previstas en los artículos 132 inciso 15° y 144 del Código Tributario.

La primera de las normas mencionadas, establece, en este procedimiento, el sistema de apreciación probatoria conforme a las reglas de la sana crítica, exigiendo además que se expresen en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas y de experiencia en virtud de las cuales se desestima o asigna cierto valor a las probanzas rendidas. Por otro lado, el artículo 144 del citado cuerpo legal, requiere al juzgador pronunciar fallos “fundados”.

Por último, la resolución en cuestión deberá cumplir con las condiciones señaladas en el artículo 170 del Código de Procedimiento Civil, y el Auto Acordado de la Excma. Corte Suprema sobre la forma de las sentencias.¹⁹

De lo expuesto aparece que constituye un imperativo legal la circunstancia de fundamentar la sentencia pronunciada en el marco del procedimiento general de reclamaciones, obligación que se deriva de la propia Constitución Política de la República, según se desprende de sus artículos 19 número 3 y 76.

¹⁸ Corte Suprema, 15 de abril de 2015, rol 11461-2014.- En el mismo sentido, Corte Suprema, fecha 21 de abril de 2016, rol 2866-2015; Corte Suprema, fecha 7 de diciembre de 2015, rol 28748-2014; y Corte Suprema, fecha 25 de mayo de 2015, rol 21826-2014.

¹⁹ UGALDE PRIETO, Rodrigo; GARCÍA ESCOBAR, Jaime y UGARTE SOTO, Alfredo, ob. cit. (N° 8), p. 213.-

Por otro lado, la exigencia de fundamentación de los fallos encuentra su razón de ser en el anhelo de evitar arbitrariedades a la hora de resolver los conflictos de relevancia jurídica sometidos a la decisión del órgano jurisdiccional. Además, la exposición de los motivos de la resolución permite a las partes usar adecuadamente el derecho de impugnación contra la sentencia, indicando al superior los errores de hecho o de derecho cometidos por el juzgador al momento de fallar, y la forma en que han de ser solucionados.

Por último, adelantando ideas, diremos que la fundamentación de las sentencias reviste una mayor relevancia en un sistema de apreciación probatoria conforme a las reglas de la sana crítica, toda vez que constituye un elemento integrante de dicho sistema probatorio.

1.6. EL RÉGIMEN DE RECURSOS EN EL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES.

En forma breve, diremos que contra la sentencia de primera instancia que falle el reclamo proceden el recurso de apelación y la solicitud de aclaración, agregación o rectificación, en los términos del artículo 139 del Código Tributario.

De conformidad al artículo 140 del Código Tributario en contra de la sentencia de primera instancia no procederán el recurso de casación en la forma ni la anulación de oficio.- Los vicios en que se hubiere incurrido deberán ser corregidos por el Tribunal de Apelaciones que corresponda.

Por último, en lo que interesa a este trabajo, de acuerdo al artículo 145 del citado cuerpo legal, el reclamante o el Servicio podrán interponer los recursos de casación en contra de los fallos de segunda instancia, los cuales se sujetarán a las reglas contenidas en el Título XIX del Libro Tercero del Código de Procedimiento Civil.

2. ALGUNOS ASPECTOS SOBRE EL RECURSO DE CASACIÓN EN EL FONDO; EN ESPECIAL, DE LA RELACIÓN ENTRE DICHO MEDIO DE IMPUGNACIÓN Y LOS HECHOS DEL JUICIO.

2.1. CONCEPTO, PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS Y CONDICIONES PARA LA VIABILIDAD DEL RECURSO DE CASACIÓN EN EL FONDO; CAUSAL QUE PERMITE SU INTERPOSICIÓN.

En forma muy sucinta, podemos señalar que el recurso de casación en el fondo constituye el acto jurídico procesal de la parte agraviada con determinadas resoluciones judiciales, para obtener de la Corte Suprema que las invalide por haberse pronunciado con una infracción que ha influido sustancialmente en lo dispositivo del fallo y que las reemplace por otra resolución en que la ley se aplique correctamente.²⁰

Agreguemos que, de acuerdo a Mosquera y Maturana, dicho medio de impugnación se caracteriza por ser un recurso extraordinario; de derecho estricto y formalista; de nulidad (aunque persigue además la dictación de una sentencia de reemplazo en que se resuelva en forma adecuada el conflicto sometido a la decisión del tribunal); cuyo conocimiento y resolución corresponde exclusivamente a la Corte Suprema; y que no constituye instancia, puesto que nuestro máximo tribunal no va a conocer de las cuestiones de hecho sino sólo de las infracciones de ley denunciadas en el recurso (artículos 785, 805 y 807 del Código de Procedimiento Civil).²¹

²⁰ MOSQUERA RUIZ, Mario y MATURANA MIQUEL, Cristián, “Los Recursos procesales”, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, año 2010, p. 288.-

²¹ MOSQUERA RUIZ, Mario y MATURANA MIQUEL, Cristián, ob. cit. (Nº 20), pp. 289-291.-

La ley contempla las siguientes condiciones para la viabilidad del recurso en comento:

- Debe interponerse en contra de las resoluciones indicadas en el artículo 767 del Código de Procedimiento Civil.
- Tiene que deducirse en el plazo indicado en el artículo 770 del mismo cuerpo legal.
- Debe estar patrocinado por abogado (artículo 772 del Código de Enjuiciamiento).
- Tiene que señalar en qué consisten el o los errores de derecho de que adolece la sentencia recurrida y el modo cómo ese o esos errores de derecho influyen sustancialmente en lo dispositivo del fallo (artículo 772).
- No debe adolecer de manifiesta falta de fundamento (artículo 782 del Código de Procedimiento Civil).²²

Como exponen los profesores Romero, Aguirrezabal y Baraona, “estas cinco exigencias están establecidas para que el Tribunal A Quo y el Tribunal Ad Quem efectúen, según su competencia, el control de la admisibilidad del recurso. Ahora, el hecho de sortear con éxito este estudio preliminar no obsta a que la Corte Suprema desestime luego esta impugnación, declarando que no existe la infracción a la legalidad que se denunciaba por el recurrente”.²³

A los anteriores requisitos, los citados profesores agregan otros nueve requerimientos creados por la vía jurisprudencial, necesarios para el éxito del medio de impugnación en análisis.²⁴

²² ROMERO SEGUEL, Alejandro; AGUIRREZABAL GRÜSTEIN, Maite; y BARAONA GONZÁLEZ, Jorge, “Revisión crítica de la causal fundante del recurso de casación en el fondo en materia civil”, en *Revista Ius et Praxis*, año 2008, volumen 14 N° 1, p. 231.-

²³ *Ibidem*.-

²⁴ A juicio de los mencionados autores, las exigencias creadas por vía jurisprudencial son las siguientes:

- Que la norma jurídica que se denuncia como infringida califique dentro del concepto de ley. En sentido negativo, se ha resuelto que no constituye infracción de ley para los efectos del recurso de casación en el fondo: la vulneración de un Decreto Supremo; el quebrantamiento de un precepto reglamentario; la vulneración de un dictamen de la Contraloría General de la República; y la infracción de circulares administrativas.
- La no contradicción con una doctrina jurisprudencial de la sala que conocerá del recurso, sin perjuicio que esta declaración se haga preventivamente en el estudio de admisibilidad, declarando que el recurso es inadmisibile por manifiesta falta de fundamentos por esta circunstancia, conforme al art. 782 del Código de Procedimiento Civil;
- La debida utilización del plural a la hora de indicar el patrocinio del recurso, si se deduce conjuntamente con un recurso de casación en la forma;
- Que no se invoquen subsidiaria o conjuntamente los motivos de casación;
- Que las infracciones contenidas en el recurso hagan referencia a cuestiones o materias que hayan sido debatidas en el juicio;
- Que las infracciones denunciadas se desarrollen con claridad y precisión, para que el Tribunal sepa la finalidad que se busca por el recurrente;
- Que el recurso sea deducido por una parte del juicio;
- Que no se denuncie por vía de casación en el fondo una cuestión jurídica que debió ser reclamada por la vía de la casación en la forma; y
- Que el error de derecho que autoriza la invalidación del fallo guarde relación de causa a efecto con lo resolutive de la sentencia, causando perjuicio procesal a la recurrente.

Véase ROMERO SEGUEL, Alejandro; AGUIRREZABAL GRÜSTEIN, Maite; y BARAONA GONZÁLEZ, Jorge, *ob. cit.* (N° 22), pp. 231-232.-

Por último, completando este breve repaso del recurso de casación en el fondo, debemos señalar que la causal que autoriza su interposición consiste en la “infracción de ley” siempre que ella “haya influido sustancialmente en lo dispositivo del fallo” (artículo 767 del Código de Procedimiento Civil).

Sin buscar extendernos sobre el punto, hemos de decir que se ha entendido que la voz “ley” empleada al configurar la causal en estudio, comprende no sólo a las normas legales propiamente tales, sino también a los decretos leyes, los decretos con fuerza de ley, los tratados internacionales, la costumbre y la ley extranjera, en los casos en que se permita la aplicación directa de estas dos últimas. Agreguemos que se ha discutido la posibilidad de recurrir de casación en el fondo para el evento de que lo infringido sean la Constitución Política o la Ley del Contrato.²⁵

Debemos añadir que nuestra Corte Suprema ha sostenido que la ley infringida debe tener el carácter de “decisoria litis” (es decir, aquellas cuya aplicación permite resolver la cuestión controvertida). En ese sentido, se agrega, no procede la interposición de un recurso de casación en el fondo si se ha infringido una ley procesal relativa a las formas o avances del procedimiento (denominadas “ordenatoria litis”); en este último evento, agregamos, se hace admisible un recurso de nulidad formal.

Para ir finalizando este apartado, y según exponen Mosqueira y Maturana, la doctrina y jurisprudencia entienden que la ley (en los términos ya explicados), es susceptible de infringirse de los siguientes modos:

- Mediante una contravención formal a la misma, prescindiendo de ella o derechamente fallando en oposición a su texto expreso.
- En los casos de errónea interpretación de la misma (situación en la cual el vicio recaería sobre los artículos 19 a 24 del Código Civil, en relación a la norma “decisoria litis” invocada).
- Y en los casos de falsa aplicación de la ley (por no aplicarse a un evento por ella regulado; u omitirse su aplicación para un caso en que ella ha sido dictada).²⁶

Por último, hemos de señalar que la infracción de ley ha de influir sustancialmente en lo dispositivo de la sentencia, lo que importa en definitiva que la corrección del vicio cometido lleve a la modificación total o parcial de la parte resolutive.²⁷

2.2. LA CORTE DE CASACIÓN Y LOS HECHOS DEL JUICIO.

Según se adelantó, en nuestro ordenamiento procesal queda entregado a los jueces del fondo el establecimiento de los hechos del juicio, a través de la apreciación de la prueba, siendo ellos soberanos en dicha función.- Por ello, la Corte Suprema, conociendo del recurso de casación, debe actuar como Tribunal de derecho, aceptando los hechos tal cual como han sido fijados por los Tribunales de instancia.- En otras palabras, el sustrato fáctico de la sentencia les es inamovible.

²⁵ MOSQUERA RUIZ, Mario y MATURANA MIQUEL, Cristián, ob. cit. (Nº 20), pp. 295-297.-

²⁶ MOSQUERA RUIZ, Mario y MATURANA MIQUEL, Cristián, ob. cit. (Nº 20), pp. 302 y 303.-

²⁷ MOSQUERA RUIZ, Mario y MATURANA MIQUEL, Cristián, ob. cit. (Nº 20), p. 303.-

No obstante, en forma indirecta nuestro máximo tribunal puede revisar los hechos a través de la casación formal (específicamente, a través de la causal 5° prevista en el artículo 768, en relación al artículo 170 N° 4, ambos de nuestro Código de Enjuiciamiento Civil)²⁸ y de fondo.

Debemos en todo caso hacer presente que la posibilidad de recurrir de casación en la forma por falta de fundamentación de la sentencia se encuentra en principio proscrita del procedimiento general de reclamaciones (artículo 768, en relación al artículo 766, ambos del Código de Procedimiento Civil); no obstante, la defensa de los contribuyentes ha impugnado dicha prohibición a través de recursos de inaplicabilidad ante el Tribunal Constitucional, obteniéndose en diversas ocasiones sentencia positiva, haciendo de esta forma admisible el recurso de nulidad formal por la causal en comento.²⁹

2.3. SOBRE LAS “LEYES REGULADORAS DE LA PRUEBA”.

Según se indicó precedentemente, el establecimiento de los hechos por los tribunales de instancia puede ser atacado en forma indirecta a través del recurso de casación en el fondo, denunciando al efecto la vulneración de las denominadas “leyes reguladoras de la prueba”, las cuales han sido definidas como el conjunto de disposiciones que se refieren al señalamiento de los medios de

²⁸ A propósito del recurso de nulidad laboral, se ha sostenido que “otra manera de impugnar los hechos sería cuestionar la motivación fáctica cuando se hayan incumplido los requisitos de la sentencia definitiva (...), bajo el entendido que el fallo examinado no satisface las exigencias respectivas, y nuevamente, que la omisión sea relevante. Esta actividad de control no se agota en el examen puramente externo de la sentencia, como si se tratara de constatar la existencia de un acto escrito. Desde luego lo comprende, pero también supone analizar si las conclusiones alcanzadas en el fallo están debidamente razonadas y justificadas y si las mismas derivan de un análisis completo de la prueba”. ASTUDILLO CONTRERAS, Omar, “*El recurso de nulidad laboral. Algunas consideraciones técnicas*”, Editorial Abeledo Perrot Thomson Reuters, Santiago de Chile, año 2012, p. 276 y 277.-

²⁹ Diversos fallos de nuestro máximo tribunal se han pronunciado en el sentido de ser inadmisibles la casación formal por falta de fundamentación del fallo impugnado; así, Corte Suprema de fecha 12 de septiembre de 1983, recaída en autos rol 17.237 y publicada en G.J. N° 40, p. 116; así también Corte Suprema, de fecha 7 de enero de 1986, pronunciada en causa rol 20.316, y publicada en Revista Jurisprudencia N° 32, p. 13; Sentencia de la Corte Suprema de fecha 3 de enero de 2012, recaída en autos rol 7195-2009; sentencia de la Corte Suprema de fecha 26 de marzo de 2012, recaída en autos rol 9010-2009. En el mismo sentido: UGALDE PRIETO, Rodrigo; GARCÍA ESCOBAR, Jaime y UGARTE SOTO, Alfredo, ob. cit. (N° 8), p. 241. Puede verse crítica a dicha regulación en MASSONE PARODI, Pedro, ob. cit. (N° 10), p. 156.-

No obstante, según enunciamos, el Tribunal Constitucional ha declarado la inaplicabilidad por inconstitucionalidad del citado artículo 768 inciso 2° de nuestro Código de Enjuiciamiento Civil; véase al efecto las siguientes sentencias: Tribunal Constitucional, fecha 2 de enero de 2015, rol 2529-13-INA; Tribunal Constitucional, fecha 4 de junio de 2015, rol 2677-14-INA; Tribunal Constitucional, fecha 20 de octubre de 2016, rol 2971-2016-INA; Tribunal Constitucional, fecha 21 de julio de 2016, rol 2873-2015-INA.-

Agreguemos en todo caso, que el mismo Tribunal ha rechazado requerimientos de inaplicabilidad impugnando la constitucionalidad del artículo 768 inciso 2° del Código de Procedimiento Civil; véase al efecto: Tribunal Constitucional, de fecha 03 de septiembre de 2015, rol 2723-2014-INA; Tribunal Constitucional, de fecha 20 de junio de 2017, rol 3175-2016-INA; y Tribunal Constitucional, de fecha 21 de junio de 2016, rol 2862-2015-INA.-

prueba, su valor probatorio, la apreciación de la prueba por el tribunal y la forma de hacerlos valer.³⁰

Tradicionalmente se ha enseñado que tienen el carácter de reguladoras de la prueba las normas referidas a carga de la prueba; admisibilidad o inadmisibilidad de ciertos medios probatorios; y alteración del valor probatorio establecido por ley para un determinado medio.³¹

De esta forma, si los tribunales del fondo han fijado los hechos del juicio alterando la carga o peso de la prueba asignada por la ley, aceptando medios previos probatorios no autorizados por las normas legales, rechazando otros permitidos o infringiendo las normas que señalan el valor probatorio de un determinado medio probatorio, se permitirá al Tribunal de Casación anular el fallo impugnado y establecer nuevos presupuestos fácticos que en definitiva respeten las normas sustantivas de la actividad probatoria.

2.4. PLAN DE TRABAJO EN LOS CAPÍTULOS VENIDEROS.

Habiendo efectuado algunos comentarios en torno a la regulación del juicio tributario declarativo tras su reforma por la Ley N° 20.322; al recurso de casación en el fondo; y las posibilidades de que a través de dicho medio de impugnación se ataquen los hechos del juicio en la forma establecida por los jueces de la instancia, comenzaremos a analizar cuáles son las leyes reguladoras de la prueba en el procedimiento general de reclamaciones, distinguiendo aquellas referidas a la carga de la prueba; a la admisibilidad o inadmisibilidad de medios. Las normas relativas a su valoración, serán analizadas en una oportunidad futura.-

3. SOBRE LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES.

3.1. NOCIONES GENERALES SOBRE LA CARGA DE LA PRUEBA; CRITERIOS PARA SU DETERMINACIÓN.

De acuerdo al profesor Peñailillo, “se entiende por onus probandi o peso de la prueba la necesidad en que se encuentra un litigante o interesado, de probar los hechos o actos que son el fundamento de su pretensión”, agregando que “la dificultad no la presenta el concepto mismo de peso de la prueba, sino la determinación de quién lo tiene”.³²

Rioseco señala al efecto que “es mucha la importancia práctica de saber sobre quién recae en el juicio, la obligación de producir la prueba respecto de los hechos controvertidos”, agregando que ello es así porque “si quien es llamado a probar no lo hace, su acción, excepción o alegación será desestimada en definitiva y porque probar es difícil, ya que hay que escoger el medio más eficaz y demostrar el hecho con todas sus características convenientes. Los hechos son oscuros, revisten

³⁰ MOSQUERA RUIZ, Mario y MATURANA MIQUEL, Cristián, ob. cit. (N° 20), p. 299.

La jurisprudencia, por su parte, ha sostenido que las leyes reguladoras de la prueba “son aquellas normas fundamentales impuestas por la ley a los falladores en forma ineludible, y que importan limitaciones concretas de su facultad de apreciación, dirigidas a asegurar una decisión correcta en el juzgamiento” (Corte Suprema, 4 de enero de 2001, publicada en RDJ., t. 98, sec. 1°, pp. 15 a 19).-

³¹ MOSQUERA RUIZ, Mario y MATURANA MIQUEL, Cristián, ob. cit. (N° 20), p. 301.-

³² PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, “La prueba en materia sustantiva civil. Parte General”, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, año 1989 (pero reimpresión en el año 2002), p. 51.-

graduaciones y matices difíciles de establecer muchas veces. En otras oportunidades, los medios de prueba son escasos, dudosos o contradictorios”.³³

Diversos criterios se han propuesto para la determinación de a quién corresponde probar en un litigio; así, siguiendo la esquematización efectuada por don Rodrigo Cerda San Martín, podemos distinguir:³⁴

i) Las soluciones aforísticas.-³⁵

ii) La solución derivada de la naturaleza de los hechos a probar: de acuerdo a Peñailillo, corresponderá al actor probar la existencia de un hecho constitutivo específico, mientras al demandado soportará la carga de acreditar la existencia de los hechos impeditivos, modificativos o extintivos.-³⁶⁻³⁷

iii) La teoría normativa de Rosemberg: según indica Cerda, “esta concepción prescinde del carácter que asuman las partes en el proceso, así como de la categoría o naturaleza de los hechos afirmados por las partes, para apoyarse en la norma jurídica: cada parte soporta la carga de la prueba sobre la existencia de los presupuestos de las normas sin cuya aplicación no puede tener éxito su pretensión, es decir que cada parte debe afirmar y probar los presupuestos de las normas que le son favorables”.³⁸

En términos parecidos, Peñailillo explica que “para la determinación del peso de la prueba debe considerarse no solamente la posición procesal de los litigantes y el hecho aislado objeto de la prueba, sino, fundamentalmente, el efecto jurídico que se persigue con el hecho en relación con la norma jurídica que deberá aplicarse”, agregando que “debe examinarse, pues, la substancial posición de cada parte, en cuanto a qué resultado pretende, con qué hecho sostiene, el cual será el presupuesto de la norma que se aplicará (teniendo el juez en cuenta la norma que deberá aplicar, sin considerar tanto la invocada por la parte, pues ‘el derecho lo conoce el juez’)”. Finaliza su exposición señalando que los autores que siguen esta doctrina enuncian la siguiente regla: “a cada

³³ RIOSECO ENRÍQUEZ, Emilio, “Nociones sobre la teoría de la prueba (continuación)”, en *Revista de Derecho de la Universidad de Concepción*, año 1950, N° 73, p. 301.-

³⁴ CERDA SAN MARTÍN, Rodrigo, “*Elementos fundamentales de la actividad probatoria*”, Editorial Librotecnia, Santiago de Chile, año 2010, pp. 125 y ss.

³⁵ De origen romano, destacan al efecto las siguientes: “la carga de la prueba incumbe al actor” (onus probandi incumbit actori); “la carga de la prueba incumbe al que afirma, no al que niega” (ei incumbit probatio, qui dicit, non qui negat y negativa non sunt probanda); y lo normal se presume y lo anormal se prueba (affirmanti incumbit probatio).-

³⁶ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit. (N° 32) p. 54.-

³⁷ El criterio en estudio, propuesto por Chiovenda en sus “*Instituciones de Derecho Procesal Civil*”, tiene como base la distinción entre hechos constitutivos, impeditivos, modificatorios o extintivos.-

Los primeros pueden definirse como aquellos que configuran una situación jurídica, es decir, los que le dan existencia y validez.- Los hechos impeditivos en cambio, son aquellos que obstan u obstaculizan la existencia o validez de la situación jurídica (por ejemplo, aquellos que configurarían una causal de nulidad). Por su parte, son hechos modificatorios aquellos que alteran el contenido o efecto de la relación jurídica (tales como las modalidades). A su vez, los hechos extintivos son aquellos que producen la extinción del efecto jurídico del hecho constitutivo.

³⁸ CERDA SAN MARTÍN, Rodrigo, ob. cit. (N° 34), p. 129.-

parte le corresponde probar los hechos que sirven de presupuesto a la norma que consagra el efecto jurídico perseguido por ella, cualquiera que sea su posición procesal”.³⁹

iv) Teoría de las cargas probatorias dinámicas: busca flexibilizar las posturas citadas, estableciendo que el onus probandi debe imponerse a aquella de las partes que se encuentre en mejores condiciones de rendir las probanzas respectivas.

Por último, ha de destacarse que el derecho común chileno contempla una regla expresa sobre carga probatoria (v.gr., artículo 1698 del Código Civil), la cual se ha entendido como de general aplicación.⁴⁰ Se ha agregado que en virtud de dicha regla, nuestro legislador seguiría el criterio aforístico de la normalidad,⁴¹ no obstante, existen posiciones en contrario.⁴²

3.2. LA TESIS TRADICIONAL EN MATERIA DE CARGA PROBATORIA EN EL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES: DE ACUERDO A LA JURISPRUDENCIA, EL ONUS PROBANDI RECAE SOBRE EL RECLAMANTE.

En efecto, con base en el artículo 21 del Código Tributario,⁴³ se ha sostenido en forma reiterada por la Corte de Casación que el peso de la prueba en el procedimiento general de reclamaciones corresponde al contribuyente.⁴⁴

Diversas sentencias de nuestro máximo tribunal confirman lo expuesto; así, se ha resuelto que “por consiguiente, respecto de la cuestión de fondo corresponde analizar si se conculcó el artículo 21 del Código Tributario, que establece que corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios

³⁹ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit. (Nº 32) pp. 54 y 55.-

⁴⁰ Véase sobre el punto PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit. (Nº 32), p. 56 y notas al pie números 76 y 77.-

⁴¹ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit. (Nº 32), p. 57.-

⁴² Así, Devis Echandía, citado por el profesor Peñailillo, sostiene que el peso de la prueba se distribuiría según la naturaleza de los hechos alegados (Ibidem); en el mismo sentido, don Rodrigo Cerda, señala que el artículo 1698 del Código Civil seguiría al artículo 1315 del Code Civile Francés, el cual regula la carga de la prueba en atención a la naturaleza de los hechos invocados.- CERDA SAN MARTÍN, Rodrigo, ob. cit. (Nº 34), p. 129.-

⁴³ Al efecto, el mencionado precepto dispone, en lo pertinente, 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*”, agregando que “*el Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes sean fidedignos.- En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64, practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder.- Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero*”.

⁴⁴ Agreguemos que, con anterioridad a la Reforma de la Justicia Tributaria efectuada por la Ley Nº 20.322, dicho criterio encontraba además fundamento en la circunstancia de que la Administración Fiscalizadora no gozaba de la calidad de parte en el contencioso tributario.- Véase las críticas a dicho razonamiento en WAHN PLEITEZ, Werner Raphael, “*La prueba en el Derecho Tributario: reflexiones desde la perspectiva de sus principios estructurales*”, Tesis de Magíster en Derecho, Universidad de Concepción, Chile, no publicada, año 2014, pp. 121 a 125.-

para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto; y que el Servicio de Impuestos Internos no puede prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. Por ende, se trata de una disposición que radica en el contribuyente la carga de la prueba, en el caso de autos, de acreditar la efectividad de la procedencia de la devolución solicitada en la declaración anual de impuesto a la renta para el año tributario 2012, tal como se estableció en el punto 2° de la interlocutoria de prueba, según se consignó en el motivo 4° de la sentencia de primera instancia”.⁴⁵ En el mismo sentido se ha fallado que “el artículo 21 del Código Tributario, en tanto reviste la naturaleza de una norma reguladora de la prueba para el Tribunal, establece que para obtener que se anule o modifique la liquidación, el contribuyente debe desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero del Código Tributario, es decir, fija el onus probandi sobre el reclamante, carga que en el caso sub iudice importaba para el contribuyente demostrar sus asertos, esto es, que los inmuebles cuya enajenación fue objeto de las liquidaciones, no formaban parte de su activo fijo, para lo cual, de conformidad a los artículos 17, 21 y 132, inciso 15°, del Código Tributario, resultaba fundamental la contabilidad fidedigna del contribuyente, esto es, aquella concordante con la documentación respaldatoria de los respectivos asientos, la que como el propio fallo establece, el reclamante no aportó. Por otra parte, que el mayor valor obtenido en la enajenación de los inmuebles constituya, por regla general en nuestro sistema impositivo, un ingreso no renta, no conlleva una modificación de la carga de la prueba establecida en el artículo 21 del Código Tributario, ya que el mismo artículo 21 ni ninguna otra norma establece dicha alteración en este tipo de casos”, agregando que “la sentencia en estudio invierte la carga de la prueba al afirmar que el Servicio debía probar que los inmuebles enajenados por el reclamante en el año 2008 formaban parte del activo fijo de su empresa, en vez de requerir que este último demostrara lo contrario conforme ordena el mentado artículo 21 del Código Tributario”.⁴⁶⁻⁴⁷ Agreguemos que para la tesis jurisprudencial imperante, la prueba que rinda el contribuyente en orden a desvirtuar el acto reclamado ha de ser “suficiente”.⁴⁸

La doctrina ha criticado la tendencia en comento; así, por ejemplo, se ha dicho que “se sostiene, en carácter de verdadero axioma, que el peso de la prueba corresponde al contribuyente en atención a que el citado art. 21 establece que corresponde a éste `probar con los documentos, libros de

⁴⁵ Corte Suprema, fecha 17 de marzo de 2016, rol N° 3319-15.-

⁴⁶ Corte Suprema, fecha 05 de septiembre de 2016, rol 24739-2015.-

⁴⁷ En el mismo sentido se ha fallado que “del tenor del precepto transcrito aparece claramente que, por una parte, la carga de prueba es del contribuyente, pero la calificación de la capacidad persuasiva de tales elementos corresponde al tribunal llamado por ley a analizarla, por lo que la voz `suficiente` sólo alude al proceso de valoración de los antecedentes probatorios aportados, que es asignado privativamente a los jueces de la instancia. No se advierte en la disposición en comento, entonces, la imposición de un mandato al sentenciador en orden a atribuir el mérito que la parte estime procedente a la documentación no tachada como no fidedigna, por cuanto tal es elementos, libres de reproche, deberán ser analizados por los jueces del fondo a través del proceso propio de los tribunal es del grado y que este tribunal no puede sustituir, salvo que se reúnan en la especie las excepcional es condiciones que se describen en el motivo Séptimo que precede” (Corte Suprema, 6 de octubre de 2014, rol N° 6292-13).-

En idéntica línea jurisprudencial: Corte Suprema, fecha 17 de mayo de 2011, rol N° 3479-2009; Corte Suprema, fecha 10 de diciembre de 2018, rol 5719-2017.-

⁴⁸ Corte de Apelaciones de Valdivia, fecha 3 de mayo de 2012, rol 2190-2011.

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. Se olvida sin embargo que esta disposición agrega: ‘El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos...’. - Aún cuando instrucciones emanadas del propio Servicio establecen que a él le corresponde probar que las declaraciones, documentos libros o antecedentes no son fidedignos y ‘que no basta al efecto la mera suposición o creencia de omisiones o de anotaciones indebidas en la contabilidad’ sino que ‘debe demostrarse con antecedentes documentales ciertos la existencia de esas anomalías’, en la práctica, asilados en el carácter de ministros de fe de que se encuentran legalmente investidos los fiscalizadores, la prueba del Servicio se limita a los dichos de sus funcionarios”.⁴⁹

En la misma línea se ha sostenido que “el problema se encuentra en que la interpretación y aplicación de la norma del onus probandi es tan extrema y va unida a una facultad de acusación sin prueba tan ilimitada (...) que a mi juicio, es claramente contraria al principio (y derecho constitucional) del debido proceso y al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva”.⁵⁰

También se ha escrito que el artículo 21 del Código Tributario “no regula ni determina la carga de la prueba en materia tributaria o, a lo menos, no lo hace de la manera en que se pretende: haciendo recaer todo el onus probandi exclusivamente en el contribuyente. Existe, por parte de esta ‘postura tradicional’, un erróneo entendimiento y aplicación del artículo 21 del CT. Dicha norma, como bien se ha señalado, sólo viene a establecer que los contribuyentes deben cumplir con sus obligaciones tributarias accesorias de llevar libros de contabilidad y demás antecedentes que la ley exija o le sean necesarios, y que claro, en tal caso, es con ellos que acreditará la veracidad de sus declaraciones. Ese es, en este punto, el único deber del contribuyente: colaborar con la Administración en la formación y producción de los medios de prueba para la reconstrucción del hecho jurídico tributario en todos sus aspectos. Empero, la primera persona obligada a ello (por lo menos en el procedimiento de fiscalización), es la propia Administración tributaria y no el contribuyente. Por lo que, en base al mismo art. 21 y al deber de investigación de oficio, no es el contribuyente el que debe asumir el peso de la prueba, menos aún en la etapa administrativa, sino que es la autoridad tributaria encargada de aportar al prueba al procedimiento”.⁵¹

No obstante, existen autores que adhieren a la tesis jurisprudencial en estudio, por estimarla concordante con presunción de legalidad de los actos administrativos (reconocida en nuestro derecho por el artículo 3° de la Ley N° 19.880). Así las cosas, sostienen, sería el contribuyente, quien deberá acreditar que el acto impugnado no se encuentra conforme a derecho.⁵² Volveremos sobre ese punto más adelante.

⁴⁹EMILFORK SOTO, Elizabeth, “Impuesto al Valor Agregado. El crédito fiscal y otros estudios”, Editorial Congreso, Santiago de Chile, año 1999, pp. 290 y 291.-

⁵⁰ MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, “Sentencias recientes en materia tributarias de las Cortes de Apelaciones y de la Corte Suprema: Diciembre de 2009”, <http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci-arttext&pid=S0718-34372010000300008>, fecha de consulta 17 de agosto de 2016.-

⁵¹ WAHN PLEITEZ, Werner Raphael, ob. cit. (N° 44), pp. 120 y 121.-

⁵² Así, ÁLAMOS VERA, Eduardo, ob. cit. (N° 3), pp. 170 y 171; en el mismo sentido, ZURITA ROJAS, Milenko, “El acto administrativo tributario”, Editorial Libromar, Viña del Mar, Chile, año 2013, pp. 57 y 58.

3.3. CRITERIOS DE ATRIBUCIÓN DEL PESO DE LA PRUEBA EN PARTE DE LA DOCTRINA.

En forma resumida, podemos señalar que algunos autores (Vargas Vargas, Labra Lyon y Ugalde, entre otros), postulan que el Código Tributario no ha establecido reglas expresas en materia de onus probandi, razón por la cual corresponde aplicar el inciso 1° del artículo 1698 del Código Civil, por así autorizarlo el artículo 2° del citado Código Impositivo.

En virtud de ello, para determinar a quién corresponde probar en el procedimiento en estudio, habría que distinguir los hechos constitutivos (cuya prueba correspondería a la administración) de aquellos extintivos, impeditivos o modificatorios, respecto los cuales el onus probandi sería de cargo del contribuyente. Así las cosas, de lo expuesto emana que al Servicio correspondería probar en definitiva el acaecimiento de los hechos que permiten dar nacimiento y cuantificar a la obligación tributaria.-

Ugarte y Labra Lyon complementan su postura sosteniendo que el ordenamiento tributario contempla diversas hipótesis de presunciones establecidas precisamente para facilitar la labor fiscalizadora, añadiendo que el efecto propio de una presunción es alterar el peso de la prueba, lo cual no se justificaría si él recayese sobre el contribuyente.

Por último, sostienen que asignar el peso de la prueba al contribuyente podría imponerle, en ocasiones, la carga de acreditar hechos negativos indeterminados, como por ejemplo demostrar que no percibió ciertos ingresos.⁵³

La jurisprudencia, como adelantamos, se ha inclinado por sostener que el peso de la prueba se encuentra regulado en el artículo 21 del Código Tributario, razón por la cual el artículo 1698 del Código Civil sería inaplicable; así se ha fallado: “el artículo 1698 del Código Civil es totalmente ajeno a la materia de autos, desde que dice relación con la prueba de las obligaciones civiles, mas

⁵³ Véase, VARGAS VARGAS, Manuel, “Obligación civil y obligación tributaria”, Editorial Jurídica Cono Sur, Santiago de Chile, año 1987, p. 77; UGALDE PRIETO, Rodrigo, “Prueba de las obligaciones tributarias en el Derecho Tributario Chileno”, Editorial Lexis Nexis, Santiago de Chile, año 2004 (pero impreso 2006), pp. 1 a 13; BABRA LYON, Sebastián, “Teoría de la prueba de las obligaciones tributarias”, Editorial Jurídica de Chile, año 1962, pp. 30 y ss. Hacemos presente que don Sebastián Babra Lyon ha emitido sus opiniones teniendo a la vista el texto del artículo 21 del DFL. 190, del año 1960, que contenía el anterior Código Tributario, vigente hasta el año 1975. Dicho precepto disponía: “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. El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64, practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero”.

no con las obligaciones tributarias, de naturaleza radicalmente diversa, ya que provienen de la ley y no de la voluntad de las partes (...).⁵⁴

3.4. NUESTRA POSICIÓN SOBRE LA INTERPRETACIÓN Y ALCANCE QUE DEBE DARSELE AL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

Como hemos venido enunciando, las posturas sobre la interpretación y alcance del precepto van desde aquellos que estiman que él contiene las normas relativas a carga de la prueba en el juicio tributario, y otros que sostienen que en realidad la norma en comento haría referencia a la forma y medios de que goza el contribuyente para acreditar la efectividad de las sumas declaradas por él ante la Administración; además, regularía la actitud del Servicio frente a las pruebas que en el procedimiento de fiscalización pueda rendir el contribuyente.

Sin embargo, cualquiera sea el criterio que sobre el punto se adopte, hemos de aclarar que en caso alguno el artículo 21 del Código Tributario sólo ha de regir las materias expresamente señaladas en el inciso primero, esto es, la prueba acerca de la “verdad de las declaraciones” presentadas por el contribuyente, o la “naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto”. Con lo dicho, queremos enfatizar que las normas del precepto citado no pueden regular, por ejemplo, la prueba que, para efectos de determinar el plazo de prescripción en materia tributaria, haya que rendir sobre el carácter maliciosamente falso de la declaración

⁵⁴ Corte Suprema, fecha 18 de octubre de 2000, rol 1334-2000. No obstante, existen fallos que han buscado armonizar los artículos 1698 del Código Civil con el artículo 21 del Código Tributario; así, se ha resuelto que: “se debe tener presente que la norma del inciso 1° del artículo 1698 del Código Civil es una que distribuye el peso de la prueba, existiendo consenso en la doctrina y jurisprudencia que es de amplio alcance, esto es, que establece un criterio de general aplicación (...); contexto que permite afirmar que la distribución de la carga de la carga probatoria se determina según los términos del debate, esto es, por lo que los litigantes esbozan en los escritos principales del pleito, que es lo que en definitiva, fija la controversia; sin perjuicio de las alegaciones que durante el curso del juicio puedan formular y que, eventualmente, puede provocar una suerte de traslado de dicha carga o de alteración o modificación de la misma. 5° Que, en consecuencia, atendido los principios que informan los actos administrativos y que están consagrados en la Ley N° 19.880, y la circunstancia que fue el contribuyente el que introdujo al debate una defensa que sustentó en el hecho que la firma que aparece estampada en la resolución que rola a fojas 16 y siguientes, no corresponde a la del Director Regional Santiago Oriente del Servicio de Impuestos Internos, lo que, en todo caso, pudo acreditar en la etapa procesal respectiva probando el hecho contrario, esto es, que es falsa, lo que no hizo, se debe concluir que no se infringió lo que dispone el artículo 1698 del Código Civil” (Corte Suprema, fecha 17 de marzo de 2016, rol 3319-2015).

En la misma línea, Ugalde plantea que entre el artículo 1698 del Código de Bello, y el artículo 21 del Código Tributario, no existe contradicción sino complementación, en el sentido de que el primero regula el peso de la prueba, mientras que el segundo establece cómo debe probar el contribuyente, qué elementos de aportar y cuál es la actitud que frente a dichos medios ha de adoptar el Servicio. Véase UGALDE PRIETO, Rodrigo, ob. cit. (N° 53), pp. 5 y 6.

presentada;⁵⁵ tampoco podrá extenderse al onus probandi en los procedimientos sancionatorios;⁵⁶ penales (por regir en estos últimos la presunción de inocencia expresamente regulada en los artículos 19 número 3 inciso 6° de la Constitución Política de la República y 4° del Código Procesal Penal); o relativos a la carga de la prueba en los procedimientos derivados de la aplicación de la cláusula general anti elusiva (materia reglada en el artículo 4° bis del Código Tributario).

Un segundo aspecto que hay que establecer es si el artículo 21 del Código Tributario es aplicable o no al procedimiento general de reclamaciones, cuestión que a nuestro parecer ha quedado resuelta con la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322. En efecto, a partir de ella puede distinguirse en forma clara una etapa de fiscalización, de un proceso administrativo de impugnación del acto dictado, que será conocido por un tribunal independiente. Agreguemos, en consonancia con lo expuesto, que el citado artículo 21 se encuentra ubicado precisamente en las normas relativas a dicho procedimiento administrativo (v.gr., en el Libro Primero, sobre “Administración, fiscalización y pago”, título I, titulado “Normas generales”, párrafo 3°, denominado “Disposiciones varias”), mientras que la regulación del procedimiento general de reclamaciones y, en particular, de su etapa probatoria, la encontramos en un capítulo diverso del Código (a saber, artículo 124 y siguientes del Código Tributario, correspondiente a su Libro III, título III). Nuestra Corte Suprema se refirió recientemente al tema, acogiendo los argumentos expuestos.⁵⁷

⁵⁵ Sobre este punto, véase infra nota al pie número 69.

⁵⁶ Así por lo demás se ha fallado: “no se opone a esta última afirmación el numeral 4° del citado artículo 165, pues él contiene solamente el señalamiento de la oportunidad para acompañar y rendir pruebas por el reclamante; ni el artículo 21 del Código Tributario, dado que éste sólo rige la prueba de las declaraciones de impuestos y de los antecedentes de las operaciones que hayan de servir para el cálculo del impuesto, siendo en consecuencia inaplicable en la especie” (Corte Suprema, Rol 3186-1997, fecha 19 de agosto de 1998).

La doctrina confirma este punto, pudiendo consultarse al efecto: MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit. (N° 9), pp. 79 y 80, quien cita en apoyo de su tesis sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 13 de enero de 2009, rol 1233-08-INA; Ugalde PRIETO, Rodrigo, ob. cit. (N° 53), pp. 2 y 3.

Hemos de indicar en todo caso que existen pronunciamientos del Tribunal Constitucional que han negado la aplicación del principio de presunción de inocencia al ámbito administrativo sancionador (por ejemplo, sentencia de 15 de octubre de 2015, recaída en autos rol 2722); no obstante, la Corte Suprema parece recogerlo, según emana de la sentencia pronunciada en el “Caso Farmacias” (rol 2578-2012). Sobre el punto, puede verse OSORIO VARGAS, Cristóbal, “Manual de procedimiento administrativo sancionador. Parte general”, Editorial Legal Publishing, Santiago de Chile, año 2016, pp. 135 y ss.

⁵⁷ Señala el fallo, en lo que nos interesa, que: “para abordar la inobservancia del artículo 21 del Código Tributario, que se trae a colación en su carácter de normas 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 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 realizadas por el Servicio de Impuestos Internos”. Corte Suprema, fecha 13 de septiembre de 2016, rol 8708-2015.

De acuerdo a Labra Lyon un último argumento en favor de esta tesis se encontraría en la Historia Fidedigna del Establecimiento del artículo 21 del DFL N° 190 de 1960 (idéntico, en la parte correspondiente, al actual).⁵⁸

Descartada entonces la tesis tradicional acerca del alcance e interpretación de la disposición en estudio, adherimos a la tesis doctrinaria que postula que el artículo 21 regula la forma y medios de que puede valerse el contribuyente para acreditar la verdad de su declaración, así como la actitud del Servicio frente a la prueba rendida, y, en definitiva, las normas que rigen al procedimiento de determinación impositiva.

En efecto, se ha sostenido que “el alcance del art. 21 del C.T. no es otro, que establecer la obligación del contribuyente de proporcionar al Fisco, los medios de prueba que éste necesita para la justificación de los hechos imponibles, cuyo ‘onus probandi’ le corresponde. La disposición - simplemente- reitera la necesidad de que el contribuyente cumpla aquellas obligaciones tributarias accesorias de contenido probatorio”, agregándose que “confirma esta interpretación, la circunstancia de que el aporte de medios de prueba por el contribuyente, no se exija en la medida necesaria para producir plena prueba acerca del hecho imponible, sino en cuanto dichos medios sean ‘necesarios u obligatorios para él’. Por esto, si el contribuyente, pese a cumplir sus obligaciones formales, no logra proporcionar al Fisco la prueba cabal del hecho imponible que éste esgrimirá en su contra, será el Fisco el que deberá completar dicha prueba, pues a él lo afecta la incertidumbre”.⁵⁹ En la misma idea, el Profesor Montecinos sostiene que “la regla del inciso 1° del artículo 21, conforme a la realidad normativa actual, en nuestro concepto, tiene por campo de aplicación principal, pero no exclusivo, el ámbito del procedimiento administrativo tributario. Y es manifestación del deber de colaboración o cooperación del contribuyente (...). Naturalmente, habiendo confeccionado la declaración el propio contribuyente, dando cuenta, por consiguiente, de unos hechos y de unos antecedentes por él conocidos, le corresponderá el deber de acreditar la verdad de unos y otros, mediante la exhibición de los libros y documentos respectivos. Esta regla es universal, y es manifestación de los instrumentos que la legislación tributaria pone al servicio de la Administración, para efectuar y facilitar su función de fiscalización. Si el contribuyente no coopera, no exhibiendo dicha documentación, si ella falta, o exhibiéndose, resulta no fidedigna, el Servicio podrá determinar la existencia y magnitud de la deuda acudiendo a otros medios técnicos, como la estimación indirecta de la base imposible o el auxilio de presunciones o ficciones. Si no es posible conocer la verdad material, entonces el ordenamiento se conforma con una verdad jurídica, una aproximación más o menos cercana a dicha realidad y que normalmente chocará con los intereses

⁵⁸ Según expone, la Dirección General de Impuestos Internos de la época adhirió a la opinión de que el artículo 21 del DFL. N° 190, del año 1960, regulaba el peso de la prueba, haciéndolo recaer en el contribuyente; no obstante, señala, “en el anterior proyecto de Código Tributario, el párrafo que contenía la disposición aludida (a la sazón: art. 318) hacía mención en su epígrafe al ‘peso de la prueba’. La Comisión Revisora de dicho proyecto y elaboradora del definitivo, acordó, a propósito del miembro de ella Sr. Cordero, modificar el epígrafe del actual párrafo 3° del Título I, del Libro I: ‘Disposiciones varias’, eliminando toda alusión al ‘peso de la prueba’ por estimar que no contenía el Código un principio general. Así lo estima también otro miembro de la Comisión, don Mario Fernández Provoste y el Profesor don Carlos Torretti, quienes son de opinión de que la cuestión del ‘onus probandi’ de las obligaciones tributarias, está resuelta, en defecto de normas especiales tributarias, por la regla de Derecho Común contenida en el Código Civil (art. 1698), aplicable supletoriamente (art. 2° C.T.)”.- Véase, BABRA LYON, Sebastián, ob. cit. (N° 53), pp. 36 y 37.

⁵⁹ BABRA LYON, Sebastián, ob. cit. (N° 53), p. 36.

del contribuyente”.⁶⁰ Don Pedro Massone, por su parte, indica que el artículo 21 del Código Tributario no atribuye la carga de la prueba al contribuyente “ya que ello supondría la facultad del Servicio de Impuestos Internos para fijar el impuesto sin necesidad de apoyarse en antecedente alguno. La ley no le concede esta facultad, sino que lo autoriza para prescindir de las declaraciones y antecedentes del contribuyente y para fijar el impuesto, tasando la base imponible, fundándose en los antecedentes de que disponga. Para resistir con éxito una impugnación formal del contribuyente (reclamación), estos antecedentes tendrán necesariamente que tener el mérito de probar directamente los hechos en que se basa la liquidación, o bien probarlos en forma indirecta mediante presunciones”, agregando que “no podemos perder de vista que, el uso de la facultad de tasar y de fijar el impuesto con el mérito de los antecedentes de que disponga Impuestos Internos, descansa sobre ciertos supuestos que en el caso de la reclamación deben ser demostrados”.⁶¹

En resumen, el artículo 21 del Código Tributario no hace más que regular el procedimiento que la Administración debe seguir para la determinación de la deuda tributaria, reconociendo el denominado deber de cooperación del contribuyente. Además, detalla los antecedentes que en definitiva puede exigir el órgano fiscalizador, aquellos que puede aportar el administrado, y la actitud que frente a dichos medios debe adoptar el Servicio, toda vez que, sólo en el caso de calificarlos como no fidedignos, y previa citación obligatoria y tasación, podrá efectuar una nueva determinación del impuesto.

3.5. NUESTRA POSICIÓN SOBRE EL ONUS PROBANDI EN MATERIA TRIBUTARIA.

Antes de entrar a explicar nuestra tesis en la materia, es menester hacer algunos alcances: en primer término, y según señalamos en el apartado anterior, negamos que la carga de la prueba en el contencioso tributario se encuentre regulada en el artículo 21 del Código Impositivo, el cual para nosotros reviste una interpretación y alcance diverso al otorgado por la tesis jurisprudencial tradicional. Agreguemos, efectuada esa afirmación, que estimamos que nuestro Código Tributario carece de normas generales referidas al tema.

Creemos además que la práctica forense en la materia demuestra que en el contencioso tributario no siempre se da la lógica del litigio civil, en donde una parte intenta demostrar la existencia de una obligación, mientras la otra busca o desmentir dicha afirmación, o bien acreditar la ocurrencia de un hecho extintivo, impeditivo o modificadorio que evite la concreción de la pretensión de la contraria. En efecto, en muchas ocasiones, la Administración Fiscalizadora sólo intentará aprovecharse de mecanismos que, en forma indirecta, demuestren el acaecimiento del hecho gravado o los demás elementos del tributo. Según diremos más adelante, el ordenamiento está provisto de diversas presunciones y ficciones cuyo objeto es precisamente ahorrar el trabajo a los órganos contralores en orden a acreditar el acaecimiento del hecho imponible, evitando las dificultades probatorias que puedan encontrar en la práctica. Esa es la razón principal que nos ha llevado a reflexionar y apartarnos un poco de la tesis doctrinaria tradicional que busca asignar el peso de la prueba de acuerdo a la naturaleza de los hechos a acreditar.⁶²

⁶⁰ MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit. (N° 9), p. 71.

⁶¹ MASSONE PARODI, Pedro, “Principios de Derecho Tributario”, Editorial EDEVAL, Valparaíso, Chile, año 1979, Segunda Edición, pp. 226 y 227.

⁶² Agreguemos a ello que parte de los argumentos planteados por la tesis doctrinaria de Ugalde y Labra Lyon no nos convencen. Por ejemplo, no es efectivo que las presunciones siempre establezcan alteraciones del onus probandi; en ocasiones, ellas vienen en reconocer precisamente el estado natural de las cosas, como ocurre con la presunción de dominio que favorece al poseedor, prevista en el artículo 700 del Código Civil, o con la presunción de buena fe establecida en el artículo 706 del mismo cuerpo legal.

Así las cosas, una teoría del onus probandi en materia tributaria deberá prescindir de la posición jurídica de las partes y tendrá que ser un poco más amplia que aquella que distribuye dicho peso atendiendo a la naturaleza del hecho alegado.- Por ello, proponemos que en el contencioso tributario cada parte deba soportar la carga de acreditar la existencia de los presupuestos de hecho de las normas que le son favorables, es decir, de aquellas sin cuya aplicación no puede tener éxito su pretensión.-

Pensemos en un ejemplo: si el Servicio busca ampararse en el mecanismo de fiscalización conocido como “justificación de gastos, desembolsos e inversiones” que se encuentra regulado en los artículos 70 y 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (D.L. N° 824), deberá acreditar en forma previa (esto es, durante el procedimiento administrativo de fiscalización), el presupuesto de aplicación de dichas normas, consistente precisamente en la prueba de la existencia de un gasto, desembolso e inversión imputable al contribuyente. Sólo en ese caso, el contribuyente se verá obligado a demostrar el origen de los fondos con que ha efectuado dicho gasto, desembolso o inversión, bajo el riesgo de que si no lo hace, se entenderá que ellos corresponden a rentas afectas a tributación en primera o segunda categoría, emitiéndose la correspondiente liquidación, que, en todo caso, podrá ser impugnada por el contribuyente. Agreguemos que en el marco del procedimiento general de reclamaciones, para el caso que el contribuyente niegue dichas inversiones, deberá demostrarse la existencia de las mismas por parte del órgano fiscalizador.-

Como puede observarse, el Servicio no se ve obligado a acreditar en forma directa el hecho constitutivo de la obligación tributaria (es decir, el acaecimiento del hecho gravado, consistente en este caso en la obtención de una renta), pudiendo aprovecharse del sistema de presunciones contemplado en los artículos 70 y 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debiendo entonces acreditar la verificación de sus hechos basales.

A primera vista este criterio de asignación de la carga de la prueba puede chocar con la parte final del inciso 2° del artículo 21 del Código Tributario, en cuanto éste último impone al contribuyente, en el marco del procedimiento general de reclamaciones, desvirtuar con prueba suficiente, las impugnaciones efectuadas por el Servicio. No obstante, a nuestro juicio el párrafo respectivo en realidad hace referencia a la carga que pesa sobre el de impugnar (mediante la reclamación respectiva) el acto del órgano fiscalizador.

En efecto, no debemos olvidar que las actuaciones reclamables consisten en actos administrativos que gozan de presunción de legalidad (artículo 3° de la Ley N° 19.880, sobre Base de los procedimientos administrativos), esto es, de “una presunción iuris tantum que desplaza sobre los particulares la carga de impugnar el acto administrativo, evitando que éste sea consentido”.⁶³ En palabras de García de Enterría y Fernández, la presunción de legalidad de los actos administrativos “se trata de una técnica formal para imponer el inmediato cumplimiento de las decisiones administrativas, consagrando una capacidad de autotutela a la Administración y dispensándola de la necesidad de obtenerla de los Tribunales, pero sin que ello suponga excluir la eventual y posterior intervención de éstos.- Concretamente, la <<presunción de legalidad>> del acto opera en tanto que los interesados no la destruyan, para lo cual tendrán que impugnarlo mediante las vías de recursos disponibles y justificar que el acto, en realidad, no se ajusta a derecho”.- Agregan que “conviene notar que el mecanismo expuesto, que desplaza la carga de accionar al administrado, no implica necesariamente un desplazamiento paralelo de la carga de la prueba dentro del proceso”, añadiendo que “el administrado tendrá la carga de impugnar esta decisión y de justificar su ilegalidad, desde

⁶³ FERRADA BÓRQUEZ, Juan Carlos, “Las potestades y privilegios de la Administración Pública en el Régimen Administrativo Chileno”, en *Revista de Derecho de la Universidad Austral de Chile*, año 2007, volumen XX, N° 2, p. 81.

luego, pero para hacerlo le bastará con invocar la desatención de la carga de la prueba que incumbía a la Administración, argumento formal que no le grava a él en el proceso con la carga de hacer una prueba contraria, muchas veces (siempre que se trate de hechos negativos) virtualmente imposible”.⁶⁴⁻⁶⁵⁻⁶⁶

En definitivas cuentas, la imposición que al contribuyente hace el ordenamiento tributario (en relación con las normas de derecho administrativo) es a deducir la reclamación; existe una identificación entre la carga de alegar o afirmar. En efecto, dicho peso siempre ha recaído sobre el administrado (por aplicación de la presunción de legalidad), aspecto que la legislación tributaria no viene sino a reconocer en los artículos 21, 124 y 125 del Código.- Por lo demás, la Administración se verá enfrentada a la carga de justificar la decisión susceptible de reclamo (por aplicación de los artículos 11, 16 y 41 de la Ley N° 19.880), decisión que en palabras de Hunter Ampuero, tendrá de “verosimilitud o apariencia de verdad”, por constituir el resultado de un procedimiento administrativo previo y técnico.⁶⁷

Así, si bien el Servicio no gozaría de una presunción que le favorezca en materia probatoria, sí podremos señalar que el estándar de la impugnación a efectuar por el contribuyente será más alto, debiendo justificar la reclamación, cuestión que le es exigida expresamente en el artículo 125 número 2 del Código Tributario.⁶⁸

Agreguemos que en todo caso, la Administración Fiscalizadora debería presentar en juicio (en forma de probanzas) los antecedentes que le llevaron a adoptar la decisión respectiva, bajo el riesgo de que, si no lo hace, pueda dejarse sin efecto el acto reclamado por no haberse acredita sus supuestos fácticos.-

Ejemplificaremos lo expuesto: El Servicio cursa una liquidación a un contribuyente, señalando que ha deducido una serie de gastos que no cumplen los requisitos para ser calificados como necesarios para producir la renta. Sobre este último pesa la carga de reclamar (según lo hemos), libelo que además deberá justificar (ello, por gozar el acto de verosimilitud, y por así exigírselo la ley).- En el

⁶⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, “Curso de Derecho Administrativo”, Editorial Civitas, Madrid, España, año 2002 (pero reimpressa el año 2003), Décimo Primera Edición, tomo I, p. 514.

⁶⁵ En la misma línea, se ha dicho que “el hecho que la Administración deba probar los hechos constitutivos de su derecho ha sido calificado en la doctrina italiana como el abandono de un mito, y así Granelli afirma que no existe presunción de legitimidad del acto administrativo frente al órgano jurisdiccional y que la Administración soporta la carga de probar cuando afirma”.- Véase SPISSO, Rodolfo R., “Acciones y Recursos en materia tributaria”, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, año 2014, Cuarta Edición, tomo I, p. 153.-

⁶⁶ Como sostuvimos previamente, en materia tributaria podría darse el caso que la Administración Fiscalizadora impute al contribuyente el haber obtenido un determinado ingreso, aspecto que es negado por él tanto en el procedimiento administrativo de fiscalización como en el contencioso tributario.- Sobre el punto, la jurisprudencia ha indicado que corresponderá al contribuyente probar no haber obtenido dichos ingresos mediante su propia contabilidad; véase sentencia de la Corte Suprema de fecha 30 de marzo de 2012, pronunciada en causa rol 9263-2009.-

⁶⁷ HUNTER AMPUERO, Iván, “La carga de la prueba en el contencioso administrativo ambiental Chileno: notas a propósito de la ley de Tribunales Ambientales”, en *Revista Chilena de Derecho*, año 2015, volumen 42, N° 2, pp. 662 y 663.

⁶⁸ *Ibidem*.

reclamo, el contribuyente alegará que no fue citado previamente, que la acción fiscalizadora fue ejercida fuera del plazo de prescripción de 3 años previsto en el inciso 1° del artículo 200 del Código Tributario. Además, ofrecerá probar el cumplimiento de las exigencias necesarias para deducir como necesario el gasto respectivo. Evacuando el traslado, el Servicio indicará que efectuó y notificó citación previa; además, señalará que las liquidaciones fueron emitidas dentro del plazo extraordinario de prescripción de 6 años, por ser las declaraciones maliciosamente falsas; y por último, buscará que la prueba que el contribuyente pueda rendir sea declarada inadmisibles por no haber sido acompañada en la etapa previa de fiscalización.-

¿Qué deberá probar cada uno en el caso propuesto? Pues bien, respecto a la primera excepción opuesta, el contribuyente en principio nada deberá probar; mientras que el Servicio deberá acreditar haber emitido y puesto en conocimiento del reclamante la respectiva citación, cumpliendo así con el presupuesto fáctico necesario para poder cursar una liquidación de impuestos (artículo 21 del Código Tributario).

Respecto a la excepción de prescripción, al contribuyente le corresponderá acreditar la fecha de vencimiento legal de los tributos, la presentación de la declaración y el transcurso del plazo legal; sobre la Administración Fiscalizadora en cambio, pesará la carga de probar que la declaración era maliciosamente falsa, presupuesto fáctico exigido para hacer operar el aumento del plazo de prescripción.⁶⁹

Por último, recaerá sobre el Servicio el peso de acreditar los presupuestos establecidos en el artículo 132 inciso 12° del Código Tributario (al que nos referiremos posteriormente), a objeto de declarar inadmisibles la prueba que el contribuyente pueda rendir a objeto de demostrar la existencia de los presupuestos fácticos que le autorizarían a deducir como necesario un gasto.⁷⁰

De esta forma, a cada parte en el proceso le corresponderá probar los supuestos necesarios para hacer operar las normas invocadas; por otro lado, creemos, que de esta forma se solucionan varios de los problemas prácticos que la regulación del onus probandi presenta en materia tributaria.

⁶⁹ Sobre el peso de la prueba en materia de calificación de las declaraciones presentadas por el contribuyente como “maliciosamente falsas”, véase un completo estudio (citando doctrina y jurisprudencia) en UGALDE PRIETO, Rodrigo y GARCÍA ESCOBAR, Jaime, “*La prescripción en materia tributaria*”, Editorial Legal Publishing, Santiago de Chile, año 2012, Tercera Edición, pp. 36 y ss. Agreguemos que nuestro máximo tribunal resolvió que “para que las irregularidades detectadas conduzcan al plazo de prescripción de seis años, se precisa de malicia, vale decir, que lo declarado al ente fiscalizador sea producto de un acto consciente y voluntario del contribuyente a sabiendas que lo declarado no se ajusta a la verdad. Dicho elemento que se concreta en lo malicioso de la falsedad de la declaración debe ser acreditado por el Servicio de Impuestos Internos. Sexto: Que el deber procesal que corresponde al fiscalizador tampoco se satisface con el silencio del contribuyente, como pretende el recurso, sino que se transforma aquí en la obligación de imputar y demostrar la malicia, sin perjuicio del derecho que asiste al contribuyente de aportar la prueba que estime pertinente en aval de su teoría, pero su indiferencia en ese sentido no le puede acarrear ningún perjuicio” (Corte Suprema, de fecha 7 de diciembre de 2015, rol 29689-2014).

⁷⁰ Debemos hacer presente que el onus probandi en materia de acreditación de gastos se encuentra contemplado expresamente en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (D.L N° 824), recayendo esta sobre el contribuyente. Así se ha fallado, pudiendo verse al efecto: Corte de Apelaciones de San Miguel, fecha 19 de marzo de 2012, rol 1491-2011; Corte Suprema, 18 de diciembre de 2013, rol 1160.2013. Agreguemos que esta la sentencia de reemplazo dictada en esta última causa, reconoce la posibilidad del reclamante de acreditar en sede jurisdiccional el cumplimiento de los requisitos que permitirían calificar como necesario un gasto, autorizando su deducción. Comentando dicha sentencia véase SELMAN NAHUM, Arturo, “La infracción de las reglas de la sana crítica en la Nueva Justicia Tributaria, Corte Suprema, 18 de diciembre de 2013, Rol 1160-2013”, en *Revista de Estudios Tributarios*, año 2014, N° 10, p. 248.

3.6. ¿ES EL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO UNA NORMA REGULADORA DE LA PRUEBA?

Nuestro máximo tribunal ha sostenido tradicionalmente que el precepto en comento corresponde a una norma ordenatoria litis, negándole el carácter de reguladora de la prueba; así, por ejemplo, se ha fallado que “tocante a este mismo precepto, se le atribuye la categoría de norma reguladora de la prueba, calidad que no tiene, en cuanto sólo establece, como se dijo, la carga de la misma. Pero no constituye una norma reguladora de la prueba cuya infracción pudiese permitir la anulación del fallo, ya que no establece parámetros (legales) fijos o determinados, esto es, que obliguen a los jueces a ponderarlos en determinado sentido, como lo es por ejemplo el artículo 1.700 del Código Civil, que otorga valor de plena prueba a los documentos públicos, pero sólo en cuanto a su fecha y al hecho de haberse extendido”.⁷¹

Estimamos que el razonamiento es acertado habida cuenta de que el artículo 21 del Código Tributario no hace referencia a los medios de prueba admisibles en el procedimiento y tampoco a su valor probatorio, aspectos hoy regulados precisamente en el artículo 132 del mismo cuerpo legal.⁷²

No obstante, esa postura resulta contradictoria cuando se tiene en consideración que la jurisprudencia ha sostenido reiteradamente que el artículo 21 contiene las normas sobre onus probandi en materia tributaria; en esa línea, y en forma más reciente, la Corte Suprema resolvió que “en lo que interesa a la etapa jurisdiccional, como se explicó arriba, el artículo 21 del Código Tributario únicamente puede catalogarse como norma reguladora en materia probatoria, en tanto radica la carga formal de la prueba en el propio contribuyente reclamante que pretenda anular o modificar la liquidación o reliquidación del Servicio, pues dicho precepto no estatuye ni las pruebas admisibles en el procedimiento general de reclamación de autos, ni tampoco el valor o prioridad que debe dárseles por el tribunal”.⁷³

3.7. RELACIÓN ENTRE ONUS PROBANDI, MEDIOS DE PRUEBA Y VALORACIÓN DE LA MISMA EN EL MARCO DEL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES REGULADO TRAS LA REFORMA DE LA LEY N° 20.233.

Como se indicó al inicio de éste capítulo, el problema de la carga de la prueba sólo adquiere relevancia cuando los elementos de convicción de que dispone el tribunal no bastan para tener por establecidos los hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos del pleito. Así, si las probanzas rendidas son suficientes para tenerlos por acreditados, el sentenciador no se detendrá a indagar sobre quién recaía el onus probandi. Como sostiene Cerda San Martín, “ello es así por el principio de adquisición procesal, que postula que al juzgador le será indiferente establecer a cuál de los litigantes correspondía probar, cuando los hechos esenciales de la causa están probados; no interesa quién probó, desde el momento que el instrumento de convicción está en el proceso y el único destinatario de él es el tribunal”, agregando que “recién cuando no aparece prueba alguna debe individualizarse a la parte que afirmó algún hecho no demostrado, por ello se dice que la regla de juicio despliega sus efectos cuando la prueba se ha demostrado como ineficaz, respecto del fin de

⁷¹ Corte Suprema, fecha 4 de mayo de 2004, rol 3650-2002; en el mismo sentido, Corte Suprema, fecha 1 de junio de 2010, rol 4.217-99 (Iquique).

⁷² Así por lo demás se declaró en sentencia de Corte Suprema, fecha 13 de septiembre de 2016, rol 8708-2015.-

⁷³ Corte Suprema, fecha 20 de agosto de 2015, rol N° 25114-14.- En el mismo sentido, Corte Suprema, fecha 05 de septiembre de 2016, rol 24739-2015.-

conseguir la declaración de certeza por parte del tribunal (principio de subsidiariedad de las reglas de la carga de la prueba)”⁷⁴

Por lo mismo, al abandonarse el sistema de prueba legal o tasada y establecerse uno de amplia admisibilidad probatoria y de apreciación conforme a las reglas de la sana crítica (donde además la contabilidad ha de ser apreciada en forma “preferente” y no de manera “exclusiva”), se han ampliado las probabilidades del contribuyente de acreditar los hechos en que funda su pretensión. En palabras de Montecinos: “las posibilidades, bajo el actual sistema, conforme a lo dicho, de que el juez pueda adquirir su convicción del análisis directo de la prueba rendida, son extraordinariamente superiores al sistema anterior; de manera que, pensamos, el tema del peso de la prueba en el ámbito tributario perderá toda la espectacularidad bajo ese sistema”⁷⁵

4. SOBRE LOS MEDIOS DE PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES.

4.1. PLAN DE TRABAJO.

En este apartado procederemos a estudiar las normas generales previstas en el Código Tributario y relativas a admisibilidad e inadmisibilidad de medios probatorios. Posteriormente, y dada su enorme importancia práctica en esta materia, haremos algunas referencias a las presunciones, ficciones y libros de contabilidad como medios de prueba.

4.2. SOBRE LOS MEDIOS DE PRUEBA: ASPECTOS GENERALES.

Se les ha definido como los elementos que en un sistema jurídico se consideran idóneos para producir la convicción en el juzgador.⁷⁶

Al regularse el sistema probatorio,⁷⁷ deberá optarse entre una determinación taxativa de los medios de prueba efectuada por el legislador,⁷⁸ o bien, una amplia admisibilidad de los mismos, sin señalamiento legal.

De acuerdo a Peñailillo, esta última alternativa admite dos variantes, cuales son la libertad absoluta en materia probatoria, en cuya virtud el propio aportante juzga si presenta o no un determinado elemento; y otra que confiere al juez la facultad de decidir qué elementos son idóneos en el asunto sometido a su conocimiento y decisión.⁷⁹

⁷⁴ CERDA SAN MARTÍN, Rodrigo, ob. cit. (N° 34), pp. 120 y 121.-

⁷⁵ MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit. (N° 9), p.78.-

⁷⁶ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit. (N° 32), p. 27.-

⁷⁷ Entendido como el conjunto de principios y normas que en un ordenamiento establecen cómo han de demostrarse los hechos o actos que se sostiene han acaecido, para deducir de ellos las consecuencias jurídicas que procedan.-

⁷⁸ Lo que constituye precisamente uno de los elementos del denominado sistema de prueba legal o tasada.

⁷⁹ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, ob. cit. (N° 32), p. 18.-

4.3. MEDIOS DE PRUEBA ADMISIBLES EN EL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES.

Nuestro Código Tributario regula ciertos y determinados medios probatorios,⁸⁰ hace referencia a otros (en particular, a la absolución de posiciones),⁸¹ y dispone finalmente que “*se admitirá además cualquier otro medio probatorio apto para producir fe*” (artículo 132 inciso 11°).

Actualmente entonces “*existe una clara opción del legislador tributario en esa etapa procesal: la libertad probatoria. Entendida en el sentido de la libre admisibilidad de medios de pruebas, rigiendo plenamente el principio dispositivo, siendo, por ende, las partes libres y soberanas en lo que respecta a la introducción al proceso de los medios de prueba que sean idóneos y relevantes en la fundamentación de sus aseveraciones y hechos que estiman han acaecido, todos los cuales contribuirán a construir el hecho jurídico tributario*”.⁸²

Por último, es menester señalar que con anterioridad a la reforma procesal tributaria efectuada por la Ley N° 20.322, no existía una norma que, con carácter general, señalase los medios de prueba de que podía valerse el contribuyente en el procedimiento declarativo impositivo. El vacío, de acuerdo a la doctrina, era llenado mediante la remisión que los artículos 2° y 148 del Código Tributario permitían efectuar a los preceptos civiles y procesales (en particular, a los artículos 341 del Código de Procedimiento Civil, y 1698 inciso 2° del Código Civil), de lo que resultaba que eran admisibles en esta clase de juicios los siguientes medios: instrumentos, los testigos, la confesión de parte, inspección personal del tribunal, informe de peritos y las presunciones.⁸³

⁸⁰ En efecto, en el artículo 132 se establecen las normas relativas a la rendición de la prueba testimonial, la prueba pericial y los oficios.-

Así, respecto a la primera, señala el citado precepto que “*en los primeros cinco 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. Sólo se examinarán testigos que figuren en dicha nómina. En el procedimiento no existirán testigos inhábiles, sin perjuicio de lo cual el tribunal podrá desechar de oficio a los que notoriamente aparezcan comprendidos en alguna de las situaciones del artículo 357 del Código de Procedimiento Civil. Se podrán dirigir a cualquier testigo preguntas tendientes a demostrar su credibilidad o falta de ella*”, agregando que “*se admitirá a declarar hasta un máximo de cuatro testigos por punto de prueba*”.-

Por su parte, respecto a los oficios, prescribe que “*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*”, agregando que “*tratándose de solicitudes de oficios a las que acceda el Tribunal Tributario y Aduanero, éste deberá disponer su despacho inmediato a las personas o entidades requeridas, quienes estarán obligadas a evacuar la respuesta dentro del plazo que al efecto fije el tribunal, el que en todo caso no podrá exceder de quince días. A petición de la parte que lo solicita o de la persona o entidad requerida, el plazo para evacuar el oficio podrá ser ampliado por el tribunal, por una sola vez y hasta por quince días más, cuando existan antecedentes fundados que lo aconsejen*”

Por último, en materia de informe de peritos, se limita a indicar que “*los mismos plazos indicados en el inciso precedente regirán para los peritos, en relación a sus informes, desde la aceptación de su cometido*”.-

⁸¹ En efecto, sostiene el artículo 132 inciso 10° del Código Tributario que “*el Director, los Subdirectores y los Directores Regionales no tendrán la facultad de absolver posiciones por el Servicio*”.-

⁸² WAHN PLEITEZ, Werner Raphael, ob. cit. (N° 44), p. 82.-

⁸³ ÁLAMOS VERA, Eduardo, “*Derecho Procesal Tributario. Manual del Juicio Tributario. Procedimiento General de Reclamaciones*”, Ediciones Universidad de La Frontera, Temuco, Chile, año 1989, Primera Edición, p. 138.-

4.4. INADMISIBILIDADES PROBATORIAS: ASPECTOS GENERALES Y ENUMERACIÓN DE LAS LIMITACIONES ESTABLECIDAS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO.

Según expone don Emilio Rioseco, los ordenamientos suelen contemplar inadmisibilidades probatorias que pueden estar relacionadas ya sea con los medios mismos o bien, con el hecho o acto que ha de probarse.⁸⁴ Añade que estas últimas deben estar establecidas por ley (por ende, no se presumen), y se clasifican en absolutas (si el hecho o acto no admite prueba alguna) y relativas (si el hecho o acto a probarse excluye su prueba por determinado medio).⁸⁵

Ciertamente, y a pesar de reconocerse a las partes en el procedimiento general de reclamaciones el derecho a rendir en él cualquier medio apto para producir fe, el mismo Código Tributario prevé las siguientes inadmisibilidades probatorias:

- Aquella prevista en el artículo 132 inciso 12° del Código Tributario.
- La regulada en el inciso 16° del mismo precepto, y referida a la prueba de los actos o contratos solemnes.

4.5. SOBRE LA SANCIÓN DE INADMISIBILIDAD PROBATORIA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 132 INCISO 12° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

De conformidad al precepto mencionado, “*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*”.

La inadmisibilidad establecida en el precepto citado resulta también aplicable en la situación prevista en el inciso penúltimo del artículo 63 (agregado por la Ley N° 21.039), que a la letra dispone: “*cuando del tenor de la respuesta a la citación o de los antecedentes aportados resulte necesario solicitar al contribuyente que aclare o complemente su respuesta y o presente antecedentes adicionales respecto de los impuestos, períodos y partidas citadas, podrá requerírsele para que así lo haga, dentro del plazo de un mes, sin que ello constituya una nueva citación. Los antecedentes requeridos en el ejercicio de esta facultad y que no fueren acompañados dentro del plazo indicado serán inadmisibles como prueba en el juicio, en los términos regulados en el inciso duodécimo del artículo 132 de este mismo Código*”.

Por último, conforme aparece del artículo 60 bis del Código Tributario, “*en caso que el contribuyente, su representante o el administrador de los sistemas tecnológicos, entrase o de cualquier modo interfiera en la fiscalización, el Servicio deberá, mediante resolución fundada y con el mérito de los antecedentes que obren en su poder, declarar que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización, de suerte que dicha información no será admisible en un posterior procedimiento de reclamo que incida en la misma acción de fiscalización que dio*

⁸⁴ RIOSECO ENRÍQUEZ, Emilio, “Nociones sobre la teoría de la prueba (conclusión)”, en *Revista de Derecho de la Universidad de Concepción*, año 1951, N° 75, p. 7

⁸⁵ RIOSECO ENRÍQUEZ, Emilio, ob. cit. (N° 84), p. 8.-

origen al requerimiento, de conformidad a lo dispuesto en el inciso undécimo del artículo 132 de este Código”.

Según expone González Orrico, el artículo 132 inciso 12° establece una sanción de carácter procesal al contribuyente que infrinja su deber de colaboración con el órgano fiscalizador, no haciendo entrega de los antecedentes solicitados en el marco de un procedimiento administrativo.⁸⁶

Comentando el mencionado precepto, los profesores Ugalde, García y Ugarte señalan que él contiene “una sanción procesal para el contribuyente que –en cierto modo- se encuentra de mala fe, puesto que disponiendo de los antecedentes que el Servicio de Impuestos Internos le requiere en la CITACIÓN prevista en el artículo 63, no los acompaña dentro de plazo para contestar la citación (1 mes)”, agregándose que “se le puede considerar de mala fe y, consiguientemente, aplicársele la sanción revisada, por cuanto con esta actitud obliga al Servicio de Impuestos Internos a practicar una liquidación que, de otro modo, no se practicaría o se haría de un modo totalmente diverso”.⁸⁷

⁸⁶ Véase GONZÁLEZ ORRICO, Jaime, “La inadmisibilidad probatoria en el procedimiento general de reclamaciones. Algunos alcances de la jurisprudencia emanada de los Tribunales Tributarios y Aduaneros”, en *Revista Actualidad Jurídica*, año 2014, N° 29, p. 262.- Destaca el profesor González que el ordenamiento jurídico tributario contemplaba como única sanción la multa prevista en el artículo 97 N° 6 del Código Impositivo.-

⁸⁷ UGALDE PRIETO, Rodrigo; GARCÍA ESCOBAR, Jaime y UGARTE SOTO, Alfredo, ob. cit. (N° 8), pp. 151 y 152.-

En la Historia Fidedigna del establecimiento de la Ley encontramos referencias que nos llevan a idénticas conclusiones.⁸⁸⁻⁸⁹

Nuestro máximo tribunal ha tenido la oportunidad de señalar que los requisitos para que opere la exclusión en comento son los siguientes:

- a.- Que los antecedentes excluidos tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas.
- b.- Que dichos antecedentes hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio en la citación a la actuación de fiscalización;
- c.- Que el reclamante haya dispuesto de dichos antecedentes, y

⁸⁸ Se señaló en el Informe de la Comisión de Constitución del Senado que “otro tema que mereció un examen detenido es el de la inadmisibilidad de ciertos documentos que, solicitados específica y determinadamente por el Servicio de Impuestos Internos y estando en poder del contribuyente fiscalizado, éste no haya acompañado al ser requerido para ello en virtud de una acción fiscalizadora. La necesidad de tal norma fue fundada por los representantes de los Servicios del Ejecutivo en el hecho de que no es de rara ocurrencia que litigantes de mala fe oculten antecedentes que están en su poder pero que el Servicio desconoce, porque no ha sido parte en el hecho o acto jurídico que consta en ellos. El contribuyente, entonces, hace aparecer los antecedentes más tarde, echando por tierra el proceso cuando ya no es posible rectificar e intentar la acción adecuada porque ha vencido el plazo de prescripción que la extingue. Quedó en claro que esta disposición incentivará la puesta oportuna a disposición del fiscalizador de los antecedentes necesarios, y evitará procesos erróneos. Además, se consigna una disposición final en este inciso, que deja abierta al contribuyente la posibilidad de acreditar que no los presentó porque no estaban en su poder o no tuvo acceso a ellos o no los conocía o por cualquiera otra circunstancia que no le sea imputable” (Historia de la Ley N° 20.322, Informe de Comisión de Constitución del Senado, <http://www.bcn.cl/historiadela ley/nc/historia-de-la-ley/4742/>, fecha de consulta 13 Octubre de 2016).-

La cita indicada ha llevado a cierta doctrina a postular que la mala fe es requisito necesario para la declaración de la inadmisibilidad.- Sobre el punto, véase MONTECINOS ARAYA, Jorge, “La prueba en el nuevo proceso tributario” (conferencia dictada en el marco de las Segundas Jornadas de Derecho Tributario de la Universidad de Concepción celebradas en Noviembre del año 2011), inédito, s.l., s.d., p. 8

⁸⁹ No obstante la aprobación final del texto del artículo 132 inciso 12° del Código Tributario, se plantearon ciertos reparos a la limitación probatoria en estudio; así, por ejemplo, consta en el Informe de la Comisión de Constitución del Senado que “los representantes del Colegio de Abogados observaron que el artículo 132, inciso undécimo, del Código Tributario, propuesto en reemplazo del actual por el proyecto, prescribe que los documentos solicitados al contribuyente por el Servicio en la citación a que se refiere el artículo 63 del Código Tributario no podrán ser acompañados posteriormente en el proceso ante el juez tributario, si en esa diligencia previa el contribuyente, contando con los antecedentes, se negó a facilitarlos. Esta exclusión de prueba es similar a la establecida en el artículo 277 del Código de Procedimiento Civil, pero con la diferencia de que este cuerpo legal requiere la participación previa del juez que ordena, a la vista de los antecedentes que se hagan valer, la medida prejudicial probatoria de exhibición de documentos público o privados que establece el artículo 273, N° 3, de ese Código y, en cambio, la citación que hace el Servicio es una facultad que les es exclusiva y que no tiene control judicial previo ni posterior”.

Por su parte, los representantes del Colegio de Contadores citados ante la Comisión de Constitución del Senado sostuvieron que “la modificación propuesta en el proyecto al artículo 132 del Código Tributario establece que no serán admitidos como prueba los antecedentes solicitados por el Servicio en una citación y que, estando a disposición del contribuyente, no se hayan presentado en esa oportunidad. A juicio de los representantes gremiales esta norma atenta contra la libertad del contribuyente, pues a veces la información que solicita el Servicio en la citación sirve para resolver una objeción específica pero también puede comprometer al contribuyente en otro hecho”.- Así, Historia de la Ley N° 20.322, Informe de Comisión de Constitución del Senado, <http://www.bcn.cl/historiadela ley/nc/historia-de-la-ley/4742/>, fecha de consulta 13 Octubre de 2016.

d.- Que el reclamante no los haya presentado en forma íntegra dentro de plazo.⁹⁰⁻⁹¹

Sobre el punto la doctrina ha entendido que “la exigencia de relación directa de los antecedentes solicitados con las operaciones fiscalizadas significa que ellos son, a lo menos, los más idóneos o aptos para explicar, aclarar, desvirtuar o incluso mantener las impugnaciones formuladas por el SII al contribuyente en la citación, excluyéndose, por tanto, la utilización de formatos tipo o plantillas estandarizadas genéricas, pues en último término la solicitud obedece a una decisión clara y consciente del órgano fiscalizador, dirigida a un contribuyente con la finalidad de que cumpla el requerimiento, y no para generarle confusión o dificultades de comprensión que lo impidan”.⁹²

Se ha agregado que la exigencia de requerir los antecedentes en forma “determinada” y “específica” implica que el legislador recalca tanto la especial singularización que la Administración debe efectuar en la citación, como el deber del organismo fiscalizador de manifestar o señalar para qué efectos requiere dichos antecedentes.⁹³ Añade, en esa línea que es el Servicio quien debe precisar, dentro de cierto universo de posibilidades, cuáles son antecedentes que le permiten clarificar la situación tributaria del contribuyente, de modo tal que la solicitud que entrega al contribuyente dicha individualización no cumple con la condición de ser determinada y específica.⁹⁴

Por otro lado, de conformidad al inciso 13° del artículo 132, “*el Juez Tributario y Aduanero se pronunciará en la sentencia sobre esta inadmisibilidad*”, lo que entendemos realizará a solicitud del

⁹⁰ Corte Suprema, fecha 28 de septiembre de 2015, causa rol 22827-2014. Considerando 2° sentencia de reemplazo.

⁹¹ La doctrina sostiene que los requisitos para que opere esta norma serían los siguientes:

- i) Que el Servicio haya formulado una solicitud de antecedentes al reclamante, a través de una citación.-
 - ii) Que los antecedentes pedidos tengan relación directa con las operaciones fiscalizadas.-
 - iii) Que los antecedentes hayan sido solicitados determinada y específicamente.-
 - iv) Que el reclamante, no obstante disponer de los antecedentes solicitados, no los haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo legal establecido para contestar la citación.-
 - v) Que el contribuyente no logre probar que por causas que no le hayan sido imputables, no acompañó los antecedentes dentro de plazo.-
 - vi) Que el Juez Tributario y Aduanero la declare en su sentencia definitiva.-
- Véase al efecto GONZÁLEZ ORRICO, Jaime, ob. cit. (N° 86), pp. 265 y 266.-

⁹² GONZÁLEZ ORRICO, Jaime, ob. cit. (N° 86), p. 275.

⁹³ GONZÁLEZ ORRICO, Jaime, ob. cit. (N° 86), p. 276.

⁹⁴ GONZÁLEZ ORRICO, Jaime, ob. cit. (N° 86), pp. 276 y 277. Añade (citando jurisprudencia de primera instancia), en todo caso, que en el nivel de individualización incidirá el grado de conocimiento que tenga el organismo fiscalizador.

No obstante, la Corte de Apelaciones de Temuco falló al respecto que: “por otra parte exigir que tal requerimiento sea expedido en términos tales que se haga necesario individualizar documento por documento los que conforman la contabilidad del recurrente, importa sin duda una exigencia imposible de cumplir para el administrador del tributo, y con ello además ilusoria la aplicación de la sanción prevista en la norma precitada, lo que contraría el principio que ordena interpretar las normas en el sentido que estas produzcan efectos” (sentencia de fecha 9 de abril de 2014, causa rol 40-2013, sección tributaria y aduanera). El recurso de casación interpuesto fue rechazado por nuestro máximo tribunal, por no tener el carácter de reclamable la resolución impugnada en dicho procedimiento.- Así, Corte Suprema, de fecha 30 de marzo de 2015, rol 11753-2014.

órgano fiscalizador.⁹⁵ En ese orden de ideas, se ha señalado por la Corte Suprema que “el inciso duodécimo del artículo 132 transcrito en el razonamiento 1° supra exige al juez pronunciarse en la sentencia sobre la inadmisibilidad de prueba. Este pronunciamiento no se satisface con una referencia genérica en la fundamentación de la sentencia a la exclusión de prueba no presentada oportunamente ante el Servicio, si no que exige uno en la parte resolutive de la misma que señale los antecedentes específicos que resultan inadmisibles (...)”.⁹⁶

Nuestra Corte de Casación, acertadamente, ha reconocido el carácter de norma reguladora de la prueba al artículo 132 inciso 12° del Código Tributario;⁹⁷ no obstante, un fallo del mismo tribunal sostuvo lo contrario, estimando que dicho precepto constituye una disposición ordenatoria litis.⁹⁸

Por último, hemos de recordar que ha sido la norma en comento (interpretada a contrario sensu) la que sirvió como argumento a la Corte Suprema para desechar la denominada tesis de la “nueva auditoría”, razón por la cual los tribunales tributarios se encuentran en la obligación de revisar en su integridad la documentación aportada por los contribuyentes en el procedimiento de reclamo.⁹⁹

4.5.BIS. JURISPRUDENCIA SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 132 INCISO 12° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en dos ocasiones en orden a declarar la constitucionalidad del artículo 132 inciso 12° del Código Tributario, rechazando dos requerimientos de inaplicabilidad del citado precepto en virtud de los cuales se impugnaba la norma en comento por estimarse que vulneraba los derechos de defensa y a la prueba (este último, como integrante del procedimiento racional y justo garantizado a toda persona por la Carta Fundamental).

Las alegaciones planteadas fueron desechadas, sosteniéndose al efecto que “en la especie, la norma del inciso duodécimo del artículo 132 del Código Tributario (que es, en rigor, la que tiene

⁹⁵ Así también UGALDE PRIETO, Rodrigo; ESCOBAR GARCÍA, Jaime y UGARTE SOTO, Alfredo, ob. cit. (N° 8), p. 152; GONZÁLEZ ORRICO, Jaime, ob. cit. (N° 86), p. 286., citando fallos de primera instancia.- Éste último agrega que “la jurisprudencia no se ha limitado a considerar la alegación como un requisito más de la inadmisibilidad”.-

⁹⁶ Corte Suprema, fecha 28 de septiembre de 2015, rol 22827-2014, considerando 4° sentencia de reemplazo.-

⁹⁷ Así, por ejemplo, se ha fallado que “en primer lugar, es importante consignar que el precepto en análisis tiene la naturaleza de norma reguladora de la prueba. En efecto, tales normas han sido consistentemente caracterizadas por esta Corte como aquellas que establecen el onus probandi, determinan los medios de prueba que deben admitirse o excluirse o fijan el valor probatorio de las evidencias aportadas al proceso, siendo claro que la disposición en examen prevé la exclusión de determinados elementos de convicción de un proceso de reclamo tributario, cuando no han sido aportados en la fiscalización habiendo sido solicitados al contribuyente” (Corte Suprema, fecha 25 de mayo del año 2015, rol 21826-2014).-

⁹⁸ “De la lectura del artículo 132 inciso 11° del Código Tributario fluye con total claridad que se trata de una norma ordenatoria litis, el indicar -en lo que interesa- 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...’. Por tal motivo, cualquier presunto error que se pretenda atribuir a los jueces del fondo en su aplicación no puede ser remediado en caso alguno a través de la presente nulidad sustancial” (Corte Suprema, 17 de agosto de 2015, rol 14606-2015).

⁹⁹ Véase supra, capítulo I, punto 4.-

aplicabilidad decisoria en la resolución de la cuestión planteada) no merece reproche de irracionalidad a propósito de excluir, en la fase jurisdiccional del procedimiento, la exhibición de prueba documental que debió diligentemente presentarse en la etapa de fiscalización tributaria, pues con ello no hace más que propender a la necesaria consistencia entre ambos momentos del proceso de liquidación y reclamación de impuestos, a la par que impedir que su exigibilidad prescriba por la vía de la posposición deliberada en el acompañamiento de los documentos fundantes”, agregando que “a mayor abundamiento, la requirente omite señalar que el propio precepto reprochado contempla la ecuánime posibilidad de que el reclamante presente en el procedimiento judicial la documentación que no exhibió ante la Administración en el plazo legal de un mes desde la citación, si prueba que ello obedeció a circunstancias que no le fueron imputables, lo que la empresa recurrente invoca pero no ha logrado acreditar” (sentencia de fecha 31 de enero de 2013, recaída en autos rol 2279-2012-INA).

Posteriormente, el Tribunal Constitucional, a través de fallo de fecha 11 de julio de 2017, recaído en autos rol 3262-2016-INA, profundizó los argumentos expuestos precedentemente, destacando que “de la relación de antecedentes vinculados a la historia de la Ley N° 20.322 queda claro que el legislador no obró arbitrariamente al limitar la posibilidad de presentar antecedentes probatorios en el procedimiento judicial de reclamo tributario cuando éstos no hayan sido acompañados al responder la citación efectuada por el Servicio de Impuestos Internos de conformidad con el artículo 63 del Código Tributario, esto es, dentro de la fase de fiscalización administrativa. Por el contrario, la sanción procesal contemplada en el inciso undécimo del artículo 132 de ese mismo Código se basa en impedir la actuación de litigantes de mala fe que oculten antecedentes, en forma deliberada, en esta última etapa a fin de coartar las posibilidades que el Servicio de Impuestos Internos tiene de defender adecuadamente el interés fiscal en el reclamo tributario posterior”, agregando que “a mayor abundamiento, los autores de la indicación que permitió introducir la redacción actual del inciso undécimo del artículo 132 del Código Tributario tuvieron la precaución de destacar que ‘el contribuyente podrá acreditar siempre ante el tribunal que tuvo la imposibilidad de acompañarlos dentro de dicho término.’ (Historia de la Ley N° 20.322, p. 499). De allí que el precepto que en definitiva se aprobó consulta que: ‘El contribuyente 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’”.

4.6. LA PRUEBA DE LOS ACTOS Y CONTRATOS SOLEMNES.

El artículo 132 del Código Tributario, en su inciso penúltimo, dispone que ellos sólo podrán ser acreditados por medio de la solemnidad prevista por la ley.

Al efecto, la norma citada recoge el adagio que indica que “el acto solemne se prueba por la respectiva solemnidad”;¹⁰⁰ por lo mismo, cualquier otro medio probatorio diverso de la formalidad prevista en la ley, sería inocuo para acreditar el negocio, por muy convincente que él fuere.

De acuerdo a González Orrico (siguiendo en este punto a Rodríguez Bereijo-León), el precepto en comento constituiría una limitación probatoria de carácter positivo, toda vez que restringe a uno el medio de prueba admisible al efecto.¹⁰¹ En el mismo sentido, se dejó constancia en la Historia Fidedigna del Establecimiento de la Ley que “otro arbitrio tendiente a mitigar la amplitud de las facultades que el sistema de sana crítica encierra fue la adición al mentado artículo 132 de un nuevo

¹⁰⁰ En su virtud, se afirma que si un acto es solemne, la única manera de probarlo es exhibiendo la respectiva solemnidad.

¹⁰¹ GONZÁLEZ ORRICO, Jaime, ob. cit. (N° 86), pp. 256 y 257.

inciso, el décimo quinto, que no permite prescindir de las solemnidades legales cuando se trate de acreditar la existencia y contenido de un acto solemne”.¹⁰²

4.7. PRESUNCIONES Y FICCIONES: CONDICIONES PARA SU ADMISIBILIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA.¹⁰³⁻¹⁰⁴

Como adelantamos, dada su enorme importancia práctica, estimamos necesario efectuar algunas referencias al uso de presunciones y ficciones en materia tributaria; no obstante, reconocemos que su estudio detallado excede con creces el objeto de este trabajo.

Según enunciamos, las presunciones y ficciones reciben amplia aplicación en esta disciplina, con miras a simplificar la labor fiscalizadora de la Administración, quien podrá efectuar de manera

¹⁰² Historia de la Ley N° 20.322, Informe de Comisión de Constitución del Senado, <http://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4742/>, fecha de consulta 13 Octubre de 2016.

¹⁰³ Recordemos que las presunciones han sido definidas como el resultado de una operación lógica, mediante la cual, partiendo de un hecho conocido, se llega a aceptar como existente otro desconocido o incierto.- Ellas se basan en el supuesto de que debe ser verdadero en el caso concreto lo que suele serlo de ordinario en la mayor parte de los casos en que entran aquellos antecedentes o circunstancias conocidas.

De acuerdo al artículo 1712 del Código Civil, ellas se clasifican en presunciones judiciales o legales.-

Las primeras han sido definidas como aquellas que establece el juez fundado en las circunstancias o antecedentes concomitantes o subsiguientes al hecho principal que se examina.

Por su parte, las segundas (que serán de derecho o simplemente legales, según admitan o no prueba en contrario) son aquellas en que los antecedentes o circunstancias que le dan motivo están determinados por la ley (artículo 47 inciso 2° del Código de Bello). Véase VODANOVIC HACLICKA, Antonio, ob. cit. (N° 7), p. 485.

¹⁰⁴ Según se explica por Pascal García Huidobro, “la ficción ha sido definida por Gluck como `aquella disposición legal por la que se acepta como verdadera una cosa que manifiestamente no lo es”, agregándose que “efectivamente la ficción es una disposición legal, un mandato de la ley en cuya virtud ha de tenerse como verdadera una cosa que manifiestamente no existe. En otros términos la ficción da por establecida la existencia de algo a sabiendas de lo contrario”.

En razón de lo expuesto, la principal diferencia entre presunción y ficción radica en que la primera “es una interpretación deductiva de un hecho desconocido, a cuya verificación se llega merced al raciocinio lógico. Pero en la ficción no hay hecho desconocido; por el contrario, el hecho –la realidad objetiva- es conocido. Sólo que la ley finge (de donde viene su nombre) que su naturaleza no es la real sino la que ella establece”.- Véase PASCAL GARCÍA-HUIDOBRO, Enrique, “*Tratado de las Presunciones*”, Editorial Legal Editores, Buin, Chile, año 2016, Primera Edición, p. 79.

indirecta la comprobación de los elementos de la obligación tributaria;¹⁰⁵ además, dichos mecanismos facilitan la gestión de los órganos fiscalizadores, aspecto de suma relevancia en el marco del denominado “derecho tributario de masas”.

En cuanto a su admisibilidad, distinguimos las siguientes situaciones:

a) A nuestro juicio las presunciones judiciales son admisibles en el procedimiento tributario, debiendo en todo caso ser graves, precisas y concordantes.

Agreguemos que ellas no servirán para acreditar actos o contratos solemnes,¹⁰⁶ ni tampoco pueden derivarse de medios probatorios inadmisibles.¹⁰⁷

b) Por su parte, estimamos que sólo ha de permitirse la aplicación de presunciones legales que admitan prueba en contrario acerca de sus resultados (descartando entonces la posibilidad de recurrir a presunciones de derecho); siempre y cuando exista conexión lógica entre los hechos conocidos y los supuestos; y en la medida que sea imposible arribar a la verdad material en el procedimiento administrativo de fiscalización.

En efecto, la justificación misma de una presunción radica en la ausencia de elementos reveladores del hecho que se desea establecer; por lo mismo, su aplicación sólo sería procedente cuando el ente fiscalizador, previa valoración de la situación concreta, determine que los elementos de juicio aportados por el contribuyente son insuficientes para el debido accertamiento de la obligación tributaria.¹⁰⁸

Agreguemos, siguiendo a Soler, que toda presunción exige la presencia de un nexo lógico entre el hecho conocido y el supuesto; la falta de dicha conexión implica que nos encontraremos frente a

¹⁰⁵ Señala don Heleno Taveira Torres que “las presunciones tienen como objetivo tutelar los procedimientos de aplicación de tributos o de formación de obligaciones tributarias, ya que la mayoría de las presunciones se crean para atender los intereses de la Administración Tributaria, ya sea en el ámbito de los procedimientos, donde se utiliza como medio probatorio o motivo de decisión (presunciones simples); ya sea en los dominios de la constitución de obligaciones tributarias, donde las presunciones legales se establecen con el fin de calificar elementos de la regla matriz de incidencia.- En el primer caso, según algunos autores, el uso de presunciones (legales relativas o simples) se justificaría en los principios del debido proceso legal y de la naturaleza inquisitiva del procedimiento administrativo; y en el segundo, por los principios generales pertinentes a la i) autorización constitucional para el ejercicio de competencias tributarias, ii) capacidad contributiva y iii) igualdad ante la ley”. Véase TAVEIRO TORRES, Heleno, “Derecho Tributario y derecho privado”, Editorial Marial Pons Argentina, Buenos Aires, año 2008, Primera Edición, p. 343.-

En términos más simples se ha dicho que “se han ensayado múltiples argumentos para justificar el uso de presunciones legales por parte del legislador. En general hay coincidencia en punto a considerarlas un instrumento tendiente a luchar contra la evasión tributaria. Se las considera una construcción jurídica que se dirige a facilitar el ejercicio de contralor de la Administración Tributaria ahorrándole el trabajo de tener que demostrar, soslayando las dificultades originadas de la probable falta de colaboración de los contribuyentes y responsables. La presunción alcanza por igual tanto a quienes actúan dolosamente cuanto a quienes actúen sin ánimo de defraudarlo”. SOLER, Osvaldo H., “Tratado de Derecho Tributario: económico, constitucional, sustancial, administrativo, penal”, Editorial Thomson Reuters La Ley, Buenos Aires, Argentina, año 2014, Quinta Edición, tomo I, p. 455.

¹⁰⁶ Como dijimos, por prohibirlo expresamente el artículo 132 inciso 16° del Código Tributario.

¹⁰⁷ De lo contrario, se burlaría la norma que contempla la respectiva inadmisibilidad; véase fallo de la Corte Suprema, publicado en RDJ, tomo III, sección primera, p. 230, tomo IX, sección primera, p. 117.-

¹⁰⁸ SOLER, Osvaldo H., ob. cit. (N° 105), p. 457.

una ficción.¹⁰⁹ La existencia del nexo lógico es exigida en definitiva como garantía de seguridad jurídica y de interdicción de arbitrariedad.¹¹⁰

Por último, ha de señalarse que mediante el establecimiento de presunciones no podrán vulnerarse los derechos constitucionalmente reconocidos al contribuyente; al efecto, Heleno Taveira Torres sostiene que, siendo la verdad material el parámetro absoluto de la tributación, “cualquier modalidad de presunción debe aplicarse con estricto respeto a los derechos fundamentales y a la legalidad, acompañada del debido proceso legal y sin ninguna especie de discrecionalidad que lleve a abuso de poder”, agregando que “los principios de igualdad ante la ley y de capacidad contributiva (...) no pueden ser desvirtuados de sus funciones ni manipulados para servir como criterios finalistas destinados a garantizar no una protección de los ciudadanos contra el Estado, sino, por el contrario, un derecho de cobro de los tributario, que crea regímenes de excepción, sin autorización constitucional (...). Actuar de modo diverso implicaría una tributación ficticia sobre suposiciones de capacidades contributivas irreales o, incluso, discriminatoria”.¹¹¹

Debe insistirse en que toda presunción ha de poder ser desvirtuada en aras a alcanzar la verdad material en el proceso, y, en definitiva, la aplicación de un tributo con respeto a los principios de legalidad, capacidad contributiva y tutela jurisdiccional efectiva. En razón de lo expuesto, estimamos acertada la sentencia de nuestro máximo tribunal que, acogiendo de un recurso de casación en el fondo, admitió prueba en contrario a la presunción de retiro prevista en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (D.L. N° 824), sosteniendo al efecto que “si no ha sido demostrada la salida de dineros en alguna de las hipótesis que consagra el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta respecto de los conceptos referidos en el motivo octavo que precede, mal puede aplicarse sobre ellos el impuesto multa asociado a los referidos tráficos indebidos como mecanismo de desincentivo de los retiros encubiertos, resultando evidente que en la especie se ha incurrido en una falsa aplicación de ley, al hacerla regir una situación de hecho no contemplada para su concurrencia, toda vez que la ley dada por infringida descansa sobre el supuesto de la existencia de desembolsos de dineros no permitidos o efectuados en ejercicios diversos al que se liquida, y en autos tales extremos se han descartado expresamente”.¹¹²

¹⁰⁹ SOLER, Osvaldo H., ob. cit. (N° 105), p. 456

¹¹⁰ TAVEIRA TORRES, Heleno, ob. cit. (N° 105), p. 340.

¹¹¹ TAVEIRA TORRES, Heleno, ob. cit. (N° 105), p. 346 y 347.

¹¹² Corte Suprema, fecha 7 de enero de 2016, Rol N° 24.839-14. No obstante, el mismo tribunal ha sustentado el criterio contrario, al fallar que “es un hecho pacífico que la liquidación practicada al reclamante se origina en la tasación de la renta líquida imponible de primera categoría hecha a la compañía Empresa de Servicios Himce Limitada, de la cual es socio. Por otro lado, en el libelo el recurrente admite que la concatenación hecha en el considerando precedente respecto de las normas aplicadas para la emisión de la liquidación reclamada es correcta, mas agrega que no puede llegarse al resultado alcanzado por el ente fiscalizador si no se demuestra un efectivo incremento patrimonial del contribuyente, lo que extrae de la definición de renta y del impuesto previsto en el Decreto Ley N°824. Sin embargo, la exigencia pretendida por el contribuyente no forma parte de las condiciones para la aplicación del impuesto cobrado en la liquidación, pues el mecanismo utilizado en este caso es el que emana de las tasaciones y presunciones de aquellas rentas que no han sido determinadas en forma concreta. Así, no cabe requerir la demostración de un incremento real en el patrimonio del contribuyente, puesto que ello es propio del cálculo de un tributo que se asienta en las rentas efectivas demostradas por los medios establecidos en el Código Tributario y sus leyes complementarias” (Corte Suprema, fecha 19 de julio de 2016, rol 7257-2015).-

c) Por último, la admisibilidad de las ficciones resulta más cuestionable, habida cuenta de que se da por verídico un hecho conocidamente falso, pudiendo vulnerar los principios constitucionales de legalidad y capacidad contributiva.¹¹³

4.8. ELEMENTOS DE LAS PRESUNCIONES, Y EN ESPECIAL, SOBRE LA ACREDITACIÓN DEL HECHO BASAL O SUPUESTO JURÍDICO DE LA PRESUNCIÓN.

A la figura jurídica de la presunción pertenecen tres etapas, cuales son la comprobación o establecimiento de los supuestos jurídicos para su aplicación; el desarrollo de una actividad lógica; y finalmente, como fruto de esa actividad, una conclusión o enunciación de un juicio probable que encierra la consecuencia presunta.

La parte a quien favorece la presunción se ve liberada de la carga de acreditar el hecho supuesto; no obstante, para la aplicación de la norma será menester que pruebe el hecho basal, lo cual deberá constar en los respectivos autos.¹¹⁴⁻¹¹⁵ Llegado a este punto, hemos de reiterar que la carga de acreditar el hecho basal recae, a nuestro juicio, en la Administración Fiscalizadora.¹¹⁶ Por lo demás, el propio Servicio de Impuestos Internos lo ha entendido así al interpretar y dar instrucciones acerca

¹¹³ Véase en esa línea, MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit. (N° 9), pp. 73 y 74.

¹¹⁴ “Para que sea válidamente admisible la prueba de presunciones, es menester que en el expediente se encuentre acreditado, por otros medios de prueba y no por presunciones, los hechos que la constituyen, para que de este modo se consigne, a modo de conclusión, el cuerpo de la presunción” (Corte de Apelaciones de Valparaíso, de fecha 20 de diciembre de 2003, rol 5301-2003).

¹¹⁵ Así, a propósito de la facultad de tasar prevista en el artículo 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (D.L. N° 824) se ha fallado que “como quedó establecido en la sentencia impugnada, la determinación del impuesto a la renta que sirve de sustento a las liquidaciones 432, 433 y 434, de 11 de septiembre de 2009, parte del supuesto de la ausencia total de antecedentes contables, en circunstancias que como asienta el mismo fallo, parte de la documentación respaldatoria obraba en poder del Servicio de Impuestos Internos, y no en manos del contribuyente, quien la había entregado en un proceso de fiscalización anterior. Ese hecho condujo a efectuar sustanciales modificaciones a las liquidaciones del impuesto al valor agregado, lo que no fue objetado por el Servicio, pues no se alzó contra el fallo de primer grado que resolvió esa materia. Sin embargo, las mismas facturas y documentos que autorizaron la deducción del crédito fiscal, permitían justificar la deducción de gastos respecto de los mismos períodos, lo que no se hizo, acudiendo a un procedimiento de determinación de renta inaplicable, cual es el contemplado en el artículo 35 de la Ley de la Renta, en relación al artículo 64 del Código Tributario. SEXTO: Que como efectivamente sucedió y así lo estableció el fallo, la falta de antecedentes contables suficientes se originó en un caso de aviso o detección de pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos soportantes, por lo que correspondía dar aplicación a la presunción de renta contemplada en el inciso 2° del artículo 65 del Código Tributario, precepto que debe primar por sobre la regla establecida en el artículo 64 del mismo código pues ésta se refiere a una facultad general de tasar, en cambio el precepto del artículo 65 inciso 2° se refiere al caso específico de aviso o detección de la pérdida de los libros contables o documentación complementaria cuyo es el caso, que también es especial en relación al artículo 35 de la Ley de la Renta, puesto que ésta se refiere a la imposibilidad de determinar la renta líquida imponible por falta de antecedentes o cualquiera otra circunstancia, lo que difiere de la situación específica que atañe al contribuyente y que el legislador de manera expresa ha regulado” (Corte Suprema, fecha 13 de mayo de 2013, Rol 4214-2012).

¹¹⁶ En el mismo sentido, SOLER, Osvaldo H., ob. cit. (N° 105), p. 455; TAVEIRA TORRES, Heleno, ob. cit. (N° 105), pp. 345 y 346; MONTECINOS ARAYA, Jorge, ob. cit. (N° 9), pp. 75 y 76; en materia de tasación, puede consultarse la postura de VERGARA HERNÁNDEZ, Samuel, “Tasación fiscal como medida antielusión o antievasión”, en Revista de Estudios Tributario año 2010, N° 2, pp. 116, 169, 170 y 176.- Véase además, supra: capítulo III de este trabajo.-

de la aplicación de las presunciones previstas en los artículos 70 y 71 de la Ley sobre Impuesto a la renta (D.L. N° 824), que regulan la llamada “Justificación de gastos, desembolsos e inversiones”.¹¹⁷

No obstante lo expuesto, a propósito de la facultad de tasación, se ha fallado que “en efecto, de la lectura del inciso 3° del artículo 64 del Código Tributario, ya transcrito con anterioridad, y de lo reflexionado en los motivos precedentes, se concluye con claridad que es el Servicio de Impuestos Internos, frente a una operación de venta como la examinada, quien debe realizar la estimación del valor corriente en plaza o el que normalmente se cobra en convenciones similares a las cuestionadas, considerando para ello las circunstancias en que se realiza la operación, por lo que si el contribuyente no está de acuerdo con dicha estimación, es él quien deberá probar que tal determinación no corresponde a dichos parámetros, vale decir, en él recae el peso de la prueba, lo que por lo demás corresponde a la regla general en materia tributaria, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario”.¹¹⁸

4.9. LA CONTABILIDAD COMO MEDIO PROBATORIO: PARA QUE ADQUIERA VALOR, DEBE ESTAR RESPALDADA DE SU DOCUMENTACIÓN SOPORTANTE.

Al igual como lo hicimos en materia de presunciones y ficciones, hemos de efectuar algunos comentarios en torno a la contabilidad como medio de prueba en el procedimiento general de reclamaciones.¹¹⁹

Un primer aspecto a destacar, radica en la circunstancia de que los diversos libros no hacen fe en este procedimiento sino en la medida que ellos se vean respaldados por su documentación soportante; dicho razonamiento tendría su base en diversos preceptos de la legislación tributaria

¹¹⁷ En efecto, el Servicio en la Circular N° 8 del 7 de febrero del año 2000, señala que “para que las presunciones establecidas en el artículo 70 de la ley sobre Impuesto a la Renta puedan tener aplicación, se requiere de una actividad probatoria previa e indispensable por parte de la Administración Tributaria, consistente en la probanza de la existencia de ciertas inversiones, gastos o desembolsos efectuados por el contribuyente”, agregando que “el Servicio debe no sólo acreditar, por los medios especiales de fiscalización la existencia de una inversión, gasto o desembolso, sino que además debe expresarlos determinadamente en la citación que al efecto se practique, señalando su naturaleza, cuantía y fecha”.

¹¹⁸ Corte Suprema, fecha 27 de septiembre del año 2005, Rol N°1240-2005; en el mismo sentido, Corte Suprema, fecha 29 de enero de 2014, rol 3756-2013.-

¹¹⁹ La Corte Suprema se ha referido a la importancia probatoria de la contabilidad, en los siguientes términos: “la norma antes referida, que obliga al juez a dar valoración preferente a la contabilidad, arranca del reconocimiento del carácter técnico que tiene el conflicto tributario, que si bien se resuelve en derecho, se ve fuertemente integrado por otras áreas del conocimiento, como la ciencia contable, lo que se aprecia en la relevancia que los instrumentos contables tienen en las distintas disposiciones del Código Tributario y del Código de Comercio que se refieren al registro y demostración de las operaciones realizadas por los comerciantes en el desarrollo de su negocio, puesto que la contabilidad y sus reglas generalmente aceptadas constituyen las pautas comunes para reflejar el devenir económico de un contribuyente. Al efecto, es útil recordar que el artículo 17 del Código Tributario prescribe que quien debe acreditar renta efectiva lo hará mediante contabilidad fidedigna, y que los artículos 38 y 39 del Código de Comercio otorgan superioridad probatoria a los libros contables. De esta manera, no cabe sino admitir que en derecho tributario -a diferencia de otras ramas jurídicas- la contabilidad tiene una posición preponderante como instrumento de registro del desarrollo cotidiano de la actividad de los contribuyentes que están obligados a llevarla y, por lo mismo, se erige como una prueba fundamental de las operaciones que realizan, al punto que la revisión de los asientos pertinentes es la piedra angular de la actividad fiscalizadora, de la que surge, en el análisis comparativo con las declaraciones de impuesto y los instrumentos de respaldo, las eventuales inconsistencias cuya aclaración se requiere de los obligados al pago del tributo”. Corte Suprema, fecha 5 de mayo de 2015, rol 16655-2014.

positiva (por ejemplo, artículos 17, 21 y 35 del Código Tributario, o 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta). Por lo demás, y según enseña don Arnolfo Composto, “la obligación legal de respaldar los asientos por documentos o comprobantes contables dimana (SIC) especialmente de la función que asignó el Código Tributario a los libros de contabilidad, la de ‘comprobatorios de la Renta Efectiva declarada’. Con anterioridad a este cuerpo legal únicamente el Código de Comercio en forma indirecta se refería a la documentación contable en los artículos 25, 45, 46 y 47, relacionándolos con un tipo de documentos, las cartas”.¹²⁰

Diversos fallos de nuestros tribunales superiores de justicia confirman lo dicho; así, por ejemplo, se ha resuelto que “de lo anterior se colige que junto con los libros de contabilidad debe conservarse la documentación correspondiente a las anotaciones que se hagan en éstos. Dentro de esta perspectiva, no basta con el asiento contable que se efectúe en los libros, sino que dichos asientos deben estar sustentados en la documentación correspondiente; ello permite otorgar a esa contabilidad el carácter de fidedigna. Es por eso que el Servicio frente a dos registros contables en que se incluían aportes de socios, requirió a la contribuyente que acreditara con documentación fehaciente tales registros, correspondiendo a ésta la carga de la prueba según lo prescribe el artículo 21 del Código Tributario. Noveno: Que así no resulta suficiente que la sociedad haya contabilizado los aportes en su contabilidad sino que debe demostrar con la debida documentación la efectividad de tales aportes, lo que no hizo. De tal modo que la sentencia, al prescindir de esta prueba, vulnera el artículo 17 del Código Tributario en cuanto por él se exige al contribuyente conservar la documentación correspondiente al respaldo de los asientos contables que se registren, sin que ellos hayan sido demostrados”.¹²¹⁻¹²²

4.10. ALGUNOS ALCANCES SOBRE LAS FACULTADES DEL SERVICIO AL MOMENTO DE APRECIAR LA CONTABILIDAD, Y SU IMPLICANCIA EN MATERIA DE PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES.

En términos breves (porque ya ha sido objeto de estudio en este trabajo),¹²³ hemos de indicar que la contabilidad del contribuyente constituye una poderosa herramienta probatoria en su favor, toda vez que se impide al Servicio determinar un impuesto diverso al declarado (en la medida, claro está, que ella o su documentación soportante no hayan sido tachados como no fidedignos). Por lo demás, la doctrina ha sostenido que “de esta forma, la producción de la prueba en sede administrativa vincula

¹²⁰ COMPOSTO CANALES, Arnolfo, “Manual de contabilidad para abogados”, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2ª Edición, año 2004, p. 92.

¹²¹ Corte Suprema, de fecha 18 de enero de 2011, Rol 312-2009.

¹²² En el mismo sentido, se ha fallado que “baste señalar para desestimar el agravio del recurrente, que la contabilidad fidedigna requiere entre otras exigencias, que se encuentre sustentada en la documentación respaldatoria correspondiente, conforme lo dispone el artículo 17 del Código Tributario, por lo que tal concepto es comprensivo de mucho más elementos que la mera existencia de registros contables como los acompañados en la instancia, más aún, en un sistema de autodeterminación como el que impera en nuestro país. Refuerza la conclusión anterior, que el artículo 59 inciso final del Código Tributario autoriza al Servicio de Impuestos Internos para conocer en sede administrativa de las peticiones de devolución de créditos por utilidades absorbidas con pérdidas, donde se establece un plazo de doce meses para resolver la petición, luego de la ‘fiscalización’, vocablo que denota una revisión exhaustiva de todos los antecedentes, lo que unido al artículo 21 del Código Tributario, necesario resulta concluir que era tarea probatoria del reclamante acreditar cada una de los fundamentos de su petición” (Corte de Apelaciones de Antofagasta, de fecha 7 de agosto de 2012, recaída en causa rol 4-2012, sección tributaria y aduanera).

¹²³ Véase supra, capítulo IV.

al Servicio de Impuestos Internos en cuanto no puede desconocer su validez jurídica y fáctica, esto es, la capacidad objetiva del producir convicción. Esta es la razón de la norma que explicita dicha circunstancia, la administración tributaria queda vinculada a la prueba producida debiendo ponderarla en su valor legal, sin perjuicio de los efectos tributarios que provoque la misma”, agregando que “la única forma en que el Servicio de Impuestos Internos puede desvincularse de la prueba producida en sede administrativa es su calificación de no fidedigna”.¹²⁴ Diversa jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia reafirma lo dicho.¹²⁵

De acuerdo a Rodrigo Ugalde, la calificación de la contabilidad como no fidedigna deberá ser efectuada por el Servicio en sede administrativa y en sede jurisdiccional, la ponderación quedará entregada al juez de la instancia; agrega, en lo que interesa, que “siendo esta calificación una cuestión de hecho, dicha situación queda al margen del Recurso de Casación, salvo que se hayan vulnerado las leyes reguladoras de la prueba”.¹²⁶

No obstante lo expuesto, la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia no parece exigir que la calificación de la contabilidad o de su documentación soportante como no fidedigna sea hecha en términos formales; así por lo demás se ha fallado que: “tampoco es efectivo, como afirma la sentencia, que sea necesario declarar la contabilidad como no fidedigna para prescindir de ella; basta para ello que no se corresponda con la documentación que le sirve de sustento”.¹²⁷

4.11. EL VALOR PROBATORIO DE LA CONTABILIDAD EN JUICIO Y LA REGLA DEL ARTÍCULO 132 INCISO 16 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

La valoración de la contabilidad deberá hacerse conforme a las reglas de la sana crítica, descartando la aplicación (en el procedimiento tributario) de las reglas que sobre esta materia contempla nuestro Código de Comercio. En esa línea, discrepamos del criterio empleado por nuestro máximo tribunal al señalar que “conjuntamente con lo anterior, se debe tener presente, lo preceptuado por el artículo 38 del Código de Comercio, en cuanto dispone que ‘los libros hacen fe contra el comerciante que los lleva, y no se le admitirá prueba que tienda a destruir lo que resultare de sus asientos’, y considerando que éstos deben ser llevados de acuerdo a las normas establecidas en el Código Tributario, cuestión que el contribuyente dice cumplir, forzoso es concluir que lo registrado en sus libros se corresponde con las operaciones por él realizadas y por las cuales deberá pagar los correspondientes tributos”.¹²⁸

¹²⁴ SILVA-RIESCO OJEDA, Patricio, ob. cit. (N° 16), pp. 460 y 461.

¹²⁵ Véase Corte de Apelaciones de San Miguel, fecha 30 de mayo de 2001, rol 742-1999 (Legal Publishing: 15460); Corte Suprema, fecha 23 de junio de 1999, Rol 775-1993 (Legal Publishing: 16061); Corte Suprema, fecha 23 de septiembre de 1998, Rol 33700-1995 (Legal Publishing: 15517); Corte Suprema, fecha 28 de agosto de 2012, Rol 3856-2010 (Legal Publishing: 62574).

¹²⁶ UGALDE PRIETO, Rodrigo, ob. cit. (N° 53), p. 16.

¹²⁷ Corte Suprema, fecha 18 de enero de 2011, Rol 312-2009; en el mismo sentido, fallos de la Corte Suprema de fecha 02 de agosto de 1999, rol 33200-1995 (Legal Publishing: 16215); 29 de enero de 2002, rol 3833-2000 (Legal Publishing: 19235); 17 de marzo de 1999, rol 4362-1997 (Legal Publishing: 15805); Corte de Apelaciones de Concepción, fecha 20 de abril de 2012, rol 1758-2011 (Legal Publishing: 60418).-

¹²⁸ Corte Suprema, fecha 30 de marzo de 2012, rol 9263-2009. En el mismo sentido, Corte de Apelaciones de Punta Arena, fecha 6 de mayo de 2011, rol 171-2001.-

Compartimos lo razonado por Martínez Cohen, en el sentido de no ser aplicables las disposiciones sobre valor probatorio de los libros de contabilidad, previstas en la legislación mercantil,¹²⁹ al procedimiento general de reclamaciones. En efecto, debe tenerse presente que dichas normas (v.gr., los artículos 31 y siguientes del Código de Comercio, y en especial su artículo 38) sólo pueden ser invocados en procedimientos seguidos entre comerciantes y en causas de mercantiles.¹³⁰

Por otro lado, la reforma a la justicia tributaria prevista en la Ley N° 20.322 ha venido a establecer en forma expresa que “*en aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad*” (artículo 132 inciso 15° del Código Tributario).-

Dicha norma, según se dejó constancia en la Historia Fidedigna del Establecimiento de la Ley, constituye “una señal indicativa para el tribunal”, en cuya virtud el juez deberá dar preferencia a la contabilidad fidedigna en la ponderación de la prueba, en los casos en que la ley exija comprobar hechos mediante dicha contabilidad, lo que no impide, por cierto, acreditarlos por otros medios, al tenor de lo preceptuado por el inciso décimo del artículo 132, que admite en estos juicios “cualquier otro medio probatorio apto para producir fe”.¹³¹

En el mismo orden de ideas se señaló en la discusión parlamentaria que “uno de los aspectos más relevantes del proyecto es la apreciación de la prueba. Pasamos de un sistema de prueba legal o tazada (sic) a un sistema en que el juez apreciará de acuerdo con las reglas de la sana crítica, máximas de la lógica y la experiencia, con lo cual se amplía el espectro probatorio. Por ejemplo, con el artículo 71 de la ley de Impuesto a la Renta, si el pequeño agricultor, que tributa en base a renta presunta, es fiscalizado y quiere probar que sus ingresos son mayores a los presumidos, sólo puede hacerlo mediante contabilidad fidedigna. Con la modificación que se propone, podrá probar con facturas, contratos de compraventa, libros de venta, de IVA y testigos. Otro ejemplo es el artículo 23 N° 5 de la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en materia de facturas falsas. Si un contribuyente es fiscalizado por una factura falsa y quiere probar que no es cómplice ni ha sido parte del delito, tiene que hacerlo de acuerdo con la citada norma, con un cheque girado contra la cuenta corriente bancaria del respectivo comprador o beneficiario del servicio. Sin embargo, muchas pequeñas y medianas empresas no tienen acceso a cuentas corrientes bancaria, por lo que quedan en total indefensión si les entregan una factura no fidedigna, no pudiendo liberarse del peso de la ley. De acuerdo con el proyecto, el tribunal apreciará preferentemente de acuerdo con esas reglas; pero no exclusivamente basado en los medios legales establecidos, sino que apreciará basado en la sana crítica, con lo cual se amplía el espectro y se hace justicia”.¹³²

¹²⁹ Decimos en forma directa, toda vez que nada impide que algunos de los criterios manifestados en los artículos 31 y siguientes del Código de Comercio puedan ser utilizados por el sentenciador como una máxima de la experiencia.-

¹³⁰ 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*, año 2007, N° XXIX, pp. 360 y 361.-

¹³¹ Historia de la Ley N° 20.322, Informe de Comisión de Constitución del Senado, <http://www.bcn.cl/historiadela-ley/nc/historia-de-la-ley/4742/>, fecha de consulta 13 Octubre de 2016.-

¹³² Intervención diputado Sabag que consta en las actas de la discusión en sala de la Cámara de Diputados. Visto en Historia de la Ley N° 20.322, Tercer Trámite Constitucional, en <http://www.bcn.cl/historiadela-ley/nc/historia-de-la-ley/4742/>, fecha de consulta 13 de Octubre de 2016.-

No obstante lo expuesto, nuestro máximo tribunal ha exigido que para dar preferencia a pruebas extracontables, debe existir una justificación lógica, científica o técnica; en caso contrario, existirá un vicio susceptible de ser reparado mediante el recurso de casación en el fondo.¹³³

BIBLIOGRAFÍA

ÁLAMOS VERA, Eduardo, “*Derecho Procesal Tributario. Manual del Juicio Tributario. Procedimiento General de Reclamaciones*”, Ediciones Universidad de La Frontera, Temuco, Chile, año 2009, Primera Edición.

ÁLAMOS VERA, Eduardo, “*La nueva justicia tributaria chilena*”, Editorial Edimatri, Santiago de Chile, año 2009.

ASTUDILLO CONTRERAS, Omar, “*El recurso de nulidad laboral. Algunas consideraciones técnicas*”, Editorial Abeledo Perrot Thomson Reuters, Santiago de Chile, año 2012.

BABRA LYON, Sebastián, “*Teoría de la prueba de las obligaciones tributarias*”, Editorial Jurídica de Chile, año 1962.

CARNELUTTI, Francesco, “*Introducción al Estudio del Derecho Procesal Tributario*”, en sus “*Estudios de Derecho Procesal*” (trad. Santiago Sentis Melendo), Ediciones Jurídicas Europa América, Buenos Aires, Argentina, año 1952, vol. I (doctrinas generales).-

CERDA SAN MARTÍN, Rodrigo, “*Elementos fundamentales de la actividad probatoria*”, Editorial Librotecnia, Santiago de Chile, año 2010.

COMPOSTO CANALES, Arnolfo, “*Manual de contabilidad para abogados*”, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, año 2004, Segunda Edición.

EMILFORK SOTO, Elizabeth, “*Impuesto al Valor Agregado. El crédito fiscal y otros estudios*”, Editorial Congreso, Santiago de Chile, año 1999.

FERRADA BÓRQUEZ, Juan Carlos, “Las potestades y privilegios de la Administración Pública en el Régimen Administrativo Chileno”, en *Revista de Derecho de la Universidad Austral de Chile*, año 2007, volumen XX, N° 2, pp. 69 y ss.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, “*Curso de Derecho Administrativo*”, Editorial Civitas, Madrid, España, año 2002 (pero reimpressa el año 2003), Décimo primera Edición, tomo I.

¹³³ “Como resulta inconcuso que esas compañías deben llevar contabilidad fidedigna, esa prueba debió ser valorada preferentemente, de manera que al haber sido descartada por los jueces de segunda instancia aludiendo a las reglas de atribución probatoria establecidas en el Código Civil – propias del sistema de prueba legal tasada-, obviando dar motivos sustanciales relacionados con la sana crítica para descartar dichos medios de convicción preeminentes, es posible concluir que han incurrido en un error de derecho. En efecto y como se ha dicho, en el procedimiento tributario el juez debe apreciar las pruebas conforme con las normas de la sana crítica, aplicando las reglas de la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente afianzados, pero, además, está obligado a dar valoración preferente a la contabilidad en aquellos casos en que la ley la requiere, de suerte tal que, si bien no está forzado a adquirir convicción utilizándola exclusivamente, tampoco está facultado para prescindir sin más de los asientos contables puesto que constituyen prueba predominante, ni le es factible hacerlo basándose en motivos distintos de los que la ley considera, en este caso, en razones diferentes de las admitidas por las reglas de la sana crítica”. Corte Suprema, fecha 5 de mayo de 2015, rol 16.655-2014.

- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, “Curso de Derecho Administrativo”, Editorial Civitas, Madrid, España, año 2002 (pero reimpresión el año 2003), Octava Edición, tomo II.
- GONZÁLEZ ORRICO, Jaime, “La inadmisibilidad probatoria en el procedimiento general de reclamaciones. Algunos alcances de la jurisprudencia emanada de los Tribunales Tributarios y Aduaneros”, en *Revista Actualidad Jurídica*, año 2014, N° 29, pp. 255 y ss.
- HISTORIA DE LA LEY N° 20.322 QUE FORTALECE Y PERFECCIONA LA JURISDICCION TRIBUTARIA Y ADUANERA, <http://www.bcn.cl/historiadela ley/nc/historia-de-la-ley/4742/>, fecha de consulta 13 de octubre de 2016.
- HUNTER AMPUERO, Iván, “La carga de la prueba en el contencioso administrativo ambiental Chileno: notas a propósito de la ley de Tribunales Ambientales”, en *Revista Chilena de Derecho*, año 2015, vol. 42, N° 2.
- 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*, año 2007, N° XXIX, pp. 351 y ss.
- MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, “Sentencias recientes en materia tributarias de las Cortes de Apelaciones y de la Corte Suprema: Diciembre de 2009”, <http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci-arttex&pid=S0718-34372010000300008>, fecha de consulta 17 de agosto de 2016.-
- MASSONE PARODI, Pedro, “Principios de Derecho Tributario”, Editorial EDEVAL, Valparaíso, Chile, 2° Edición, año 1979.
- MASSONE PARODI, Pedro, “Tribunales y procedimientos tributarios”, Editorial Legal Publishing, Santiago de Chile, año 2009.
- MATUS FUENTES, Marcelo, “Aspectos orgánicos de la jurisdicción tributaria y aduanera. Comentario crítico a la ley N° 20.322 con motivo de su entrada en vigencia en todo el territorio nacional”, en *Revista Ius et Praxis*, año 2013, Volumen 19, número 1, pp. 195 y ss.
- MONTECINOS ARAYA, Jorge, “La prueba en el nuevo proceso tributario” (conferencia dictada en el marco de las Segundas Jornadas de Derecho Tributario de la Universidad de Concepción celebradas en Noviembre del año 2011), inédito, s.l., s.d.
- MONTECINOS ARAYA, Jorge, “Reflexiones en torno a la prueba en el Derecho Tributario”, en *Revista de Derecho de la Universidad de Concepción*, año 2012, N° 231-232, pp. 61 y ss.
- MOSQUERA RUIZ, Mario y MATORANA MIQUEL, Cristián, “Los Recursos procesales”, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, año 2010.
- OSORIO VARGAS, Cristóbal, “Manual de procedimiento administrativo sancionador. Parte general”, Editorial Legal Publishing, Santiago de Chile, año 2016.
- PASCAL GARCÍA-HUIDOBRO, Enrique, “Tratado de las Presunciones”, Editorial Legal Editores, Buin, Chile, año 2016, Primera edición.
- PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel, “La prueba en materia sustantiva civil. Parte General”, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, año 1989 (pero reimpresión en el año 2002).
- RIOSECO ENRÍQUEZ, Emilio, “Nociones sobre la teoría de la prueba”, en *Revista de Derecho de la Universidad de Concepción*, año 1950, N° 71, pp. 3 y ss.
- RIOSECO ENRÍQUEZ, Emilio, “Nociones sobre la teoría de la prueba (continuación)”, en *Revista de Derecho de la Universidad de Concepción*, año 1950, N° 73, pp. 291 y ss.

RIOSECO ENRÍQUEZ, Emilio, “Nociones sobre la teoría de la prueba (conclusión)”, en *Revista de Derecho de la Universidad de Concepción*, año 1951, N° 75, pp. 7 y ss.

ROMERO SEGUEL, Alejandro, “*Curso de Derecho Procesal Civil. La acción y la protección de los derechos*”, Editorial Legal Publishing Thomson Reuters, Santiago de Chile, año 2014, segunda edición actualizada, tomo I.

ROMERO SEGUEL, Alejandro; AGUIRREZABAL GRÜSTEIN, Maite; y BARAONA GONZÁLEZ, Jorge, “Revisión crítica de la causal fundante del recurso de casación en el fondo en materia civil”, en *Revista Ius et Praxis*, año 2008, volumen 14 número 1, pp. 225 y ss.

SELMAN NAHUM, Arturo, “La infracción de las reglas de la sana crítica en la Nueva Justicia Tributaria, Corte Suprema, 18 de diciembre de 2013, Rol 1160-2013”, en *Revista de Estudios Tributario*, año 2014, N° 10, pp. 239 y ss.

SILVA-RIESCO OJEDA, Patricio, “*La prueba en materia tributaria, a partir de la Ley 20.322*”, en ARANCIBIA MATTAR, Jaime y ROMERO SEGUEL, Alejandro (coordinadores), “*La prueba en la litigación pública*”, Editorial Librotecnia, Santiago de Chile, año 2016, pp. 455 y ss.

SOLER, Osvaldo H., “*Tratado de Derecho Tributario: económico, constitucional, sustancial, administrativo, penal*”, Editorial Thomson Reuters La Ley, Buenos Aires, Argentina, año 2014, Quinta Edición, tomo I.

SPISSO, Rodolfo R., “*Acciones y Recursos en materia tributaria*”, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, año 2014, Cuarta Edición, tomo I.

TAVEIRO TORRES, Heleno, “*Derecho Tributario y derecho privado*”, Editorial Marial Pons Argentina, Buenos Aires, año 2008, Primera Edición.

UGALDE PRIETO, Rodrigo, “*Prueba de las obligaciones tributarias en el Derecho Tributario Chileno*”, Editorial Lexis Nexis, Santiago de Chile, año 2004 (pero impreso 2006)

UGALDE PRIETO, Rodrigo y GARCÍA ESCOBAR, Jaime, “*La prescripción en materia tributaria*”, Editorial Legal Publishing, Santiago de Chile, año 2012, Tercera Edición.

UGALDE PRIETO, Rodrigo; GARCÍA ESCOBAR, Jaime y UGARTE SOTO, Alfredo, “*Tribunales Tributarios y Aduaneros*”, Editorial Legal Publishing, Santiago de Chile, año 2011, Cuarta Edición actualizada.

VALDÉS COSTA, Ramón, “*Instituciones de Derecho Tributario*”, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, año 1992.-

VARGAS VARGAS, Manuel, “*Obligación civil y obligación tributaria*”, Editorial Jurídica Cono Sur, Santiago de Chile, año 1987.

VERGARA HERNÁNDEZ, Samuel, “Tasación fiscal como medida antielusión o antievasión”, en *Revista de Estudios Tributarios* año 2010, N° 2, pp. 87 y ss.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo, “El reclamo tributario: características esenciales de un recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción”, en *Revista de Estudios Tributarios*, año 2014, N° 10, pp. 171 y ss.

VODANOVIC HAKLICKA, Antonio, “*Tratado de Derecho Civil. Partes preliminar y general*” (Explicaciones basadas en las clases de los profesores de la Universidad de Chile Arturo Alessandri Rodríguez y Manuel Somarriva Undurraga), Editorial Jurídica de Chile, Santiago, año 1998, Sexta Edición, tomo II.

Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción
“Sobre las leyes reguladoras de la prueba en el Procedimiento general de reclamaciones”, Daniel Ibarra
Aguirre. RdDT Vol. 5, Enero a Julio 2019. Pág. 68 - 112. ISSN 2452-4891.
Recibido 26 de abril 2019 - Aprobado 25 de Junio de 2019

WAHN PLEITEZ, Werner Raphael, “*La prueba en el Derecho Tributario: reflexiones desde la perspectiva de sus principios estructurales*”, Tesis de Magíster en Derecho, Universidad de Concepción, Chile, no publicada, año 2014.

ZURITA ROJAS, Milenko, “*El acto administrativo tributario*”, Editorial Libromar, Viña del Mar, Chile, año 2013.