

**LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL CASO DEL ARTÍCULO 31 INC. 4º N° 12 DE
LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA. ARCOS DORADOS
RESTAURANTES CHILE LIMITADA CON SII**

*BURDEN OF PROOF IN THE CASE OF ARTICLE 31 FOURTH PARAGRAPH NUMBER 12 OF
THE INCOME TAX LAW. ARCOS DORADOS RESTAURANTES CHILE LIMITADA V. CHILEAN
IRS*

Luis Seguel Malagueño* y María José López Martínez**

RESUMEN: comenta una sentencia en la que la Corte Suprema interpretó la norma contenida en el artículo 31 inciso cuarto número 12 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, considerando que la carga de la prueba correspondía al contribuyente en virtud de lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario, a pesar de que la ley obliga a la Administración fiscal a verificar el hecho relevante que permite al contribuyente deducir las regalías pagadas al extranjero.

PALABRAS CLAVE: carga de la prueba, pago por regalías, deber del Servicio de Impuestos Internos, artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, artículo 21 del Código Tributario.

ABSTRACT: *comments on a judgment in which the Supreme Court interpreted the rule contained in article 31, fourth paragraph number 12 of the Income Tax Law, considering that the burden of proof corresponded to the taxpayer by virtue of the provisions of article 21 of the Tax Code, despite the fact that the law obliges the Tax Administration to verify the relevant fact that allows the taxpayer to deduct the royalties paid abroad.*

KEY WORD: *burden of proof, payment of royalties, duty of the Internal Revenue Service, article 31 of the Income Tax Law, article 21 of the Tax Code.*

1. INTRODUCCIÓN

La carga de la prueba en el procedimiento de reclamo tributario no ha sido un asunto pacífico en la doctrina y jurisprudencia nacional. Hasta antes de la dictación de la Ley 21.210¹ en ocasiones, en un reduccionismo extremo, se sostenía que dicha carga recaía exclusivamente en el contribuyente en virtud de lo establecido en el artículo 21 del Código Tributario.

* Abogado, Universidad de Chile. Profesor del Magíster de Derecho Tributario, Facultad de Derecho de Universidad de Chile y del Magíster de Litigación Tributaria de la Universidad Adolfo Ibáñez. Socio de KPMG Auditores Consultores Limitada. Correo lseguel@derecho.uchile.cl.

** Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Chile. Ayudante del Departamento de Derecho Comercial de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile. Abogada de Tax & Legal, KPMG Auditores Consultores Limitada. Correo mjlopez1@kpmg.com. Recibido 7 de julio de 2023, aceptado 30 de julio de 2023.

¹ La Ley 21.210, de 2020 introdujo modificaciones al art. 132 del Código Tributario, incorporando en el inciso cuarto la siguiente oración: “El Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento”. Ley 21.210, de 2020 artículo primero N° 41 letra b).

Otras veces, realizando análisis más sofisticados, la Excelentísima Corte Suprema resolvió que en materia fiscal “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 principio de general aplicación; sosteniendo parte de la doctrina que adopta el criterio de naturalidad o normalidad, conforme al cual el que afirma un hecho o acto que es diferente de lo que puede apreciarse como el estado corriente de las cosas, debe probarlo, y, otra, que acoge el criterio conforme al cual debe examinarse la naturaleza de los hechos a probarse, diferenciando entre hechos constitutivos, por una parte, y, por otra, los impeditivos, modificativos y extintivos; contexto que permite afirmar que la distribución 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 pueden formular y que, eventualmente, puede provocar una suerte de traslado de dicha carga o de alteración o modificación de la misma”².

En materia de prescripción la jurisprudencia fue más pacífica y, por ejemplo, el máximo tribunal resolvió que “esta Corte ha declarado que “al ser esta norma [artículo 200 del Código Tributario] una de carácter excepcional, ella debe ser aplicada restrictivamente y, en consecuencia, si se trata del supuesto de declaración maliciosamente falsa, resulta fundamental que quien la presente haya intervenido en la falsedad que se reprocha o que a lo menos tenga un conocimiento de tales irregularidades y un aprovechamiento de ellas en sus propias declaraciones” (SCS Rol N° 2828-2010 de 16 de enero de 2013, Rol N° 2741-2013 de 25 de noviembre de 2013, Rol N° 1619-2014 de 29 de enero de 2015 y Rol N° 25.118-14 de 30 de septiembre de 2015). Igualmente, se ha sentenciado 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” (SCS Rol N° 32.330-14 de 3 de diciembre de 2015 y Rol N° 29.689-14 de 7 de diciembre de 2015)”³.

En derecho sancionatorio fiscal también se resolvió que el “deber procesal que corresponde al ente denunciante se transforma aquí en la obligación de demostrar la culpabilidad con eficacia tal que logre quebrantar el estado de inocencia que frente a una imputación ilícita asiste al contribuyente, sin perjuicio de su derecho de aportar la prueba que estime pertinente en aval de su teoría, pero su indiferencia en ese sentido no le puede acarrear ningún perjuicio”⁴.

Un caso muy particular, debido a que la carga de la prueba recae en el ente fiscal, a pesar de que no puede tener interés en demostrar lo que la ley le impone determinar, es el previsto en el artículo 31 inciso cuarto N°12 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Parece estar detrás de esta regla la lógica de la llamada prueba dinámica que, de manera muy resumida, sostiene que la carga de la prueba puede ser distribuida de manera no tradicional, haciéndola recaer no sobre quien tiene interés en demostrar un hecho, sino que

² *Nespresso Chile S.A. con SII* (2016) c. 4°.

³ *Secundino Ibacache Espinoza con SII* (2016) c. 7°.

⁴ *Comercial Mas Luz Ltda. con SII* (2014) c. 3°.

sobre los hombros de quien tiene mayores posibilidades de demostrar el hecho controvertido⁵.

El problema de lo anterior parece ser evidente para todo el que conozca la naturaleza humana. ¿Quién realizará una labor procesal en desmedro de su propio interés? Como veremos en un momento, en la primera aplicación judicial de estas normas queda claro que el Servicio de Impuestos Internos, a pesar de que una red de tratados sobre doble tributación y sobre intercambio de información le permiten hacerlo, incluso aumentando con ello el plazo para concluir su fiscalización conforme al art. 59 del Código Tributario, no cumplió con el imperativo de verificar la tasa aplicada a las rentas discutidas.

Al efecto, el artículo 31 inciso cuarto número 12 reconoce la deducibilidad de los gastos por pagos que se efectúen al exterior por los conceptos indicados en el inciso primero del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta hasta por un máximo del 4% de los ingresos por ventas o servicios. El inciso tercero del N°12 de dicha norma reconoce como una de las excepciones a la aplicación del límite del 4% aquellos casos en que el país de domicilio del beneficiario de la renta la grave con una tasa igual o superior al 30%, ordenando al Servicio de Impuestos Internos de oficio o a petición de parte, verificar los países que se encuentren en tal situación.

Ahora bien, sin perjuicio que la normativa es clara en señalar que es deber del Servicio de Impuestos Internos realizar la verificación de la tasa impositiva aplicada es mayor a un 30%, la aplicación de la norma por parte de los tribunales de justicia ha sido entendida en el sentido que la carga de probar la tasa aplicada en el país del domicilio del beneficiario de la renta recaería en el contribuyente en virtud de la aplicación del artículo 21 del Código Tributario, lo que parece contradecirse con la carga que la ley impuso al servicio de verificar aquel hecho.

Así, se constata por ejemplo en las sentencias de la Corte Suprema rol N°40.785-2017, *Arcos Dorados Restaurantes de Chile Ltda. con SII* y la causa rol N°12.496-2019, *Arcos Dorados Restaurantes de Chile Ltda. con SII*.

A continuación, pasamos a examinar la norma en cuestión, para luego explicar los hechos del caso, para continuar exponiendo lo resuelto por parte de la Corte Suprema y finalizar con un análisis a los razonamientos empleados por parte del máximo tribunal.

2. ARTÍCULO 31 INCISO CUARTO NÚMERO 12 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

El artículo 31 inciso cuarto número 12 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, dispone: “Procederá la deducción de los siguientes gastos especiales, siempre que, además de los requisitos generales de los gastos a que se refiere el inciso primero, en la medida que a estos últimos le sean aplicables estos requisitos generales conforme a la naturaleza del gasto respectivo: 12° Los pagos que se efectúen al exterior por los conceptos indicados en el inciso primero del artículo 59 de esta ley, hasta por un máximo del 4% de los ingresos por ventas o servicios, del giro, en el respectivo ejercicio”.

⁵ PALOMO VÉLEZ (2013) pp. 447-466.

Luego se establece en el inciso tercero del N°12 una de las excepciones a la aplicación del límite de 4% para la deducción de los gastos: “Tampoco se aplicará el límite establecido en el inciso primero de este número, si en el país de domicilio del beneficiario de la renta ésta se grava con impuestos a la renta con tasa igual o superior al 30%. El Servicio de Impuestos Internos, de oficio o a petición de parte, verificará los países que se encuentran en esta situación”.

3. BREVE EXPOSICIÓN DE LOS HECHOS

El resolutivo segundo de la sentencia Rol N°40.785-2017 expone los hechos del caso, que son los siguientes:

1. Entre los años fiscales 2010 y 2011, la sociedad McDonald’s Latin America era residente en Estados Unidos de América y su renta imponible, incluyendo de esta las regalías pagadas por el reclamante, pudieron haber quedado sujetas a impuestos a la renta iguales o superiores al 30%.
2. La parte reclamante no ha aportado pruebas al proceso tendientes a acreditar que tasa de impuesto a la renta soportó efectivamente McDonald’s Latin America LLC por los pagos por conceptos de regalías efectuados por la parte reclamante.
3. McDonald’s Corporation consolida en sus resultados las rentas de McDonald’s Latin America LLC y que, en los años 2011, 2012 y 2013, aquella estuvo sujeta a impuestos a la renta con tasas efectivas superiores al 30%.

Por su parte, el resolutivo segundo de la sentencia Rol N°12.496-2019 expone como hechos del caso, los siguientes:

1. Que de la prueba documental es posible establecer que entre la reclamante y el titular de la franquicia existe una relación comercial.
2. Que la prueba documental de la parte reclamante no resultó suficiente para determinar por sí sola que McDonald’s Latin America LLC, como contribuyente está afecto a una tasa igual o superior al 30% de la renta por ingresos que perciba por concepto del royalty.
3. Que el único testigo presentado declara sobre una carta ya analizada lo que resultó insuficiente para innovar la resolución reclamada.
4. Que en el caso específico de la tributación en Estados Unidos de Norteamérica de la receptora de la renta McDonald’s Latin America LLC está afectada a tasa variable que va del 15% al 35%.
5. Que al servicio al obtener información oficial directa tampoco podría obtenerla debido al secreto tributario y a la inexistencia de un tratado de intercambio de información con dicho país, de modo que tal información solo la pudo poseer el contribuyente, no siendo aquello excusa para liberarse el contribuyente de aportar la prueba pertinente”.

4. LA PRUEBA DE LA TASA APLICADA EN EL PAÍS DEL DOMICILIO DEL BENEFICARIO DE LA RENTA

Los considerandos quinto, sexto y octavo del fallo rol N°40.785-2017 contienen el análisis que nos interesa, así que los pasamos a transcribir.

Quinto: Que, considerando el presupuesto fáctico antes reseñado, los sentenciadores de alzada confirmaron lo resuelto por el *a quo* que, a su vez, ratificó lo obrado por el Servicio, ya que “la circunstancia que el legislador autorice al Servicio de Impuestos Internos para actuar de oficio, manteniéndoles a los interesados la facultad de provocar su intervención mediante el ejercicio del derecho a petición, no exime a los contribuyentes frente a una conducta inactiva del ente público, del cumplimiento de sus deberes procesales, en el caso de autos, de probar los supuestos que hacen improcedente aplicarle el límite del 4%, ni tampoco altera la carga de la prueba, exigencia procesal, que de conformidad con el artículo 21 del Código Tributario, es de su incumbencia”.

Sexto: Que, entonces, el argumento de fondo tenido en cuenta para desestimar el reclamo formulado consiste en dar aplicación al mandato contenido en el artículo 21 del Código Tributario que entrega al contribuyente la carga de la prueba respecto de la verdad de sus declaraciones, aspecto que en la especie no se tuvo por satisfecho.

Octavo: Que el artículo 31, inciso tercero, N°12 de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece que no se aplica el límite del 4% a que alude el referido numeral, entre otras, cuando en el país del domicilio del beneficiario de la renta, ésta se grave con impuestos a la renta con tasa igual o superior a 30%, debiendo en tal caso este Servicio, de oficio o a petición de parte, verificar los países que se encuentren en tal situación. En relación con este requisito la ley entrega al Servicio dos alternativas para verificar el cumplimiento de la citada condición, debiendo en todo caso los contribuyentes que deseen acogerse a dicha normativa acreditar con los medios de prueba necesarios, que en el país del beneficiario de la renta, ésta se grava con un impuesto a la renta con tasa igual o superior a un 30%, caso en el cual no será aplicable el límite que establece la norma en comento, en su inciso primero.

Al efecto cabe primero apuntar que las conclusiones que alcanza el tribunal sobre este asunto se logran luego de analizar distintos medios probatorios aportados por las partes, e ir estableciendo diversos hechos, circunstancias o elementos aislados que luego, ponderados en su conjunto globalmente, le llevan a determinar que no se acreditó la exigencia dispuesta por el legislador para exceder el porcentaje de regalías a deducir como gasto. De una lectura de la norma y del análisis de su establecimiento, puede observarse que la misma no altera la carga de la prueba ni impone una obligación respecto del ente fiscalizador al señalar que el Servicio “verificará los países que se encuentran en esta situación”, sino que dicha norma tiene por finalidad solo el facilitar la carga probatoria que incumbe al contribuyente de acuerdo a la norma contenida en el artículo 21 del Código Tributario, mas no el relevarla de la obligación que esta última norma le impone en cuanto a acreditar sus asertos. La expresión “verificar” de acuerdo Real Academia Española significa “comprobar o examinar la verdad de algo”, de manera tal que para que el Servicio pueda efectuar dicha labor, el contribuyente debe aportar el sustrato necesario para tal fin, circunstancia que no fue lograda por la reclamante, conforme al análisis de las probanzas efectuada por los sentenciadores del grado, no advirtiéndose el yerro denunciado ni el artículo 31, inciso tercero, N°12 de la Ley sobre impuesto a la Renta, ni a los artículos 21 del Código Tributario, 12 y 1698 del Código Civil”.

Los mismos considerandos se establecen en el fallo rol 12.496-2019 por lo cual los daremos por reproducidos.

En ambos fallos la Corte Suprema resolvió rechazar los recursos de casación en el fondo interpuestos por el contribuyente en contra de los fallos dictados por la Corte de Apelaciones de Santiago, que confirmaron a su vez la sentencia de primera instancia.

A su vez, en ambos hay voto en contra del ministro Carlos Künsemüller, quien fue de la opción de acogerlos por considerar que correspondía al Servicio de Impuestos Internos, por imperativo legal, verificar que la tasa aplicable en Estados Unidos a los pagos por regalías sea mayor al 30%. Los números 5 y 6 del voto disiente contiene el análisis que nos interesa:

5° Que, en las circunstancias expuestas, resulta contradictorio y carente de racionalidad exigirle al contribuyente que pruebe ante el Servicio lo que este organismo debe verificar por imperativo legal, incluso de oficio. Resulta evidente que ante la norma que le impone el deber en cuestión, deben ceder y considerarse inaplicable lo previsto en el artículo 21 del Código Tributario de manera general, estando consagrada en nuestro ordenamiento la prevalencia de las reglas especiales, establecidas para resolver casos determinados.

¿Cómo se explicaría la convivencia de dos preceptos legales que sobre una misma materia imponen dos cargas probatorias que, por radicarse en actores que sostienen tesis opuestas y exigir, por ende, distintos impulsos procesales, resultan inconciliables entre sí?

6° Que, en conformidad al artículo ya citado de la Ley de impuesto a la Renta, lo que debe estar acreditado es que “la renta”, esto es, el beneficio pecuniario obtenido, se grave en el país de domicilio de beneficiario con tasa impositiva igual o superior al 30%.

Parece ser un hecho pacífico en este caso-acreditado con informe pericial- que las rentas de este caso están gravadas en los Estados Unidos de América con tasa superior al 30%, resultandos inconducentes las diferenciaciones entre beneficiarios directos e indirectos, que la ley no reconoce.

5. ANÁLISIS DE LOS FALLOS

Se desprende de los considerandos antes transcritos que la controversia en las causas rol N°40.785-2017 y rol N°12.496-2019, versó en torno a determinar a quién correspondía la carga de acreditar si la tasa aplicable a los pagos por regalías efectuados por parte del contribuyente chileno a la empresa domiciliada en EE. UU fue mayor a un 30% en el país de recepción de la renta.

A este respecto la Corte Suprema (así también la Corte de Apelaciones y el tribunal de primera instancia) determinó que en virtud de lo establecido en el artículo 21 del Código Tributario, la carga recaía en el contribuyente, a pesar de lo establecido en el inciso tercero del N°12 del artículo 31 de la LIR.

A nuestro parecer, es errado el razonamiento empleado por la Corte Suprema al establecer que recaía en el contribuyente, y no en el Servicio de Impuestos Internos, la carga de acreditar que la tasa aplicable era mayor a un 30% ya que conforme daremos cuenta, el artículo 31 N°12 inciso tercero es claro en señalar que corresponder al ente fiscal comprobar los países que se encuentran en tal situación.

A continuación, expondremos los argumentos en base a los cuales es dable sostener que era carga del Servicio de Impuestos comprobar que la tasa aplicada en EE. UU. era superior a un 30%.

5.1. Interpretación de la norma según el elemento gramatical

Interpretando el inciso tercero del número 12 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta desde el punto de vista del elemento gramatical (artículo 19 inciso primero ⁶y artículo 20 ⁷del Código Civil) es claro que esta ordena expresamente al SII verificar, incluso de oficio, aquellos países en que la tasa aplicable sea mayor al 30%.

En efecto dispone la norma: “El Servicio de Impuestos Internos, **de oficio o a petición de parte, verificará los países que se encuentran en esta situación**”.

La palabra “verificar” significa según la Real Academia Española: “comprobar o examinar la verdad de algo”.

Entonces, cuando la ley señala que es el Servicio de Impuestos Internos quien verificará, utilizando el concepto de una forma imperativa, quiere decir que es el ente fiscal quien debe comprobar, por sus propios medios, que la tasa aplicable en el país del beneficiario de la renta sea superior a un 30%.

De esta forma, es el SII quien debe verificar la situación impositiva del país respectivo, más aún considerando que es la Administración la única que cuenta con las facultades para recabar y sistematizar dicha información.

No obstante, en el considerando octavo de los fallos rol N°40.785-2017 y rol N°12.496-2019, luego de referirse a la definición de la RAE antes transcrita, se determinó que para que el Servicio de Impuestos Internos pueda efectuar la labor de verificar es el contribuyente quien debe aportar el sustrato necesario para tal fin, circunstancia que no habría logrado la reclamante, conforme al análisis de las probanzas efectuadas por los sentenciadores del grado.

Consideramos, que la interpretación del concepto realizada por la Corte Suprema es errónea, puesto que el significado literal del término verificar, aplicado al caso concreto, en caso alguno implica que sea el contribuyente quien tenga la carga de aportar los medios para que el SII realice tal labor. Esto es extender en demasía el significado del término “verificará”, añadiendo requisitos que no se encuentran contemplados en la norma, desnaturalizándolo.

Al respecto, concordamos con lo dispuesto por el ministro Carlos Künsemüller en el voto disidente quien señaló a propósito de la interpretación del término “verificará” que:

2°.- Que, “verificar” significa “comprobar o examinar la verdad de algo”, “realizar, efectuar”. 3°.- Que, en tal virtud, es un hecho inobjetable que el legislador impuso al Servicio- empleando la forma verbal imperativa “verificará”- la obligación de realizar, efectuar la comprobación acerca de la situación legal impositiva a que están sometidos en el país extranjero los contribuyentes a que se refiere la excepción introducida a la norma general.

⁶ Art. 19 del Código Civil. “Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu”.

⁷⁷ Art. 20 del Código Civil. “Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero expresamente para ciertas materias, se les dará a estas su significado legal”.

5.2. Interpretación de la norma según el elemento histórico

A la misma conclusión se llega interpretando el precepto legal desde el elemento histórico (art. 19 inciso 2° del Código Civil).

En efecto, el inciso tercero del N°12 del artículo 31 de la LIR establecía previó a la dictación de la ley 19.738 lo siguiente, “El Ministerio de Hacienda, de oficio o a petición de la parte interesada, establecerá mediante Decreto Supremo la lista de los países que se encuentran en tal situación”.

Es decir, en un comienzo quien debía realizar la labor de verificación era el Ministerio de Hacienda, sin embargo y tal como consta en la Historia de la Ley 19.738 de 19 de junio de 2006, debido a que nunca se dictó el Decreto Supremo con el listado de países y con el objeto de agilizar el procedimiento, sería el Servicio de Impuestos Internos quien deba verificar los países que se encuentren en tal situación.⁸

A su vez, en el mensaje presidencial que da origen al Proyecto de ley no se contenía la expresión “de oficio”, sino sólo “a petición de parte”, siendo agregada tal expresión en la sesión de discusión en la Comisión de Hacienda del Senado.

Al respecto se dijo que el “SII verificará países con tasa de impuesto a la renta igual o superior a 30% para efectos de la deducción como gasto de los pagos al exterior [Artículo 2°, letra e), Número 3]: El Director del SII expresó que se modifica la norma actual señalando que el SII, a petición de parte, verificará si el país en cuestión tiene una tasa de impuesto igual o superior al 30%. El H. Senador señor Edgardo Boeninger solicitó que se agregue “de oficio”, como establece la norma actual. De esa forma existirá una lista de países más frecuentes, realizados de oficio, y los países que no aparecen en el listado son solicitados a petición de parte. Puesto en votación el artículo 2°, letra e), Número 3, con la enmienda referida, fue aprobado por la unanimidad de los miembros de la Comisión, HH. Senadores señora Evelyn Matthei y señores Edgardo Boeninger, Alejandro Foxley, Carlos Ominami y Francisco Prat”⁹.

De esta forma es claro que el inciso tercero del número 12 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece un imperativo para que sea el Servicio de Impuestos Internos quien deba realizar la verificación de la tasa aplicable en el país del beneficiario de la renta, ya que de esta forma de agilizaría el procedimiento en cuestión, pudiendo para tal efecto incluso actuar de oficio.

⁸ Historia de la Ley N° 19.738 p.10. Se introducen modificaciones al art. 31, en el siguiente sentido: “iv) Se establece que para los efectos de limitar la deducción como gasto de los pagos que se efectúen en el exterior por concepto de marcas, patentes, fórmulas, asesorías y otras prestaciones similares, en los casos de países que gravan al beneficiario de la renta con tasa igual o superior a 30% el Servicio Impuestos Internos, a petición de parte, verificará los que se encuentren en esta situación. Con este cambio, se agiliza este procedimiento pues, actualmente, tiene que emitirse un decreto supremo de Hacienda”.

⁹ Historia de la Ley N° 19.738 pp. 256-334.

5.3. Interpretación de la norma según el elemento lógico

A su vez, a la misma conclusión se llega si se interpreta el N°12 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR desde el elemento lógico (artículo 22 inciso 1° del Código Civil), conforme al cual debe existir concordancia entre las diversas partes de la ley, pues es natural que éstas no sean contradictorias y existe entre ellas una unidad conceptual y de criterio¹⁰.

En efecto, el inciso primero del N°12 del artículo 31 de la LIR establece como regla general la limitación del gasto en un 4% de los ingresos o ventas del giro. El inciso segundo establece la primera excepción a dicho límite, la cual depende del contribuyente (presentación de la declaración jurada en que se señale que no ha existido entre el contribuyente y el beneficiario del pago una relación directa o indirecta en el capital, control o administración de uno u otro). Luego, el inciso tercero, establece otra excepción a la aplicación del referido límite, en el caso de que en el país del domicilio del beneficiario de la renta sea gravada con tasa igual o superior al 30%, estableciendo como obligación al SII la verificación de los países que se encuentren en tal situación.

De esta forma, existe una armónica concordancia entre todos los incisos del N°12 del artículo 31 de la LIR, puesto que el inciso primero establece como regla general un límite a la deducción de los gastos de un 4% de los ingresos por ventas y servicios; y los incisos siguientes excepciones, disponiendo una carga para el contribuyente y el otro para el Servicio de Impuestos Internos.

5.4. Aplicación del principio de especialidad

A su vez, por aplicación del principio de especialidad (artículo 13 del Código Civil¹¹ y artículo 4 del Código Civil¹²) lo establecido en el inciso tercero del N°12 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta debe prevalecer por sobre lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario, puesto que es la que regula que regula una situación particular la que debe aplicarse por sobre la que regula una situación general.

Al efecto, si bien conforme al artículo 21 del Código Tributario correspondería (en principio y según la tesis tradicional de la carga de la prueba en el procedimiento de reclamo tributario) que sea el contribuyente quien deba acreditar que la tasa aplicada en EE.UU. al beneficiario de la renta fue mayor a un 30%, por aplicación del principio de especialidad, correspondía al Servicio de Impuestos Internos realizarlo.

Esto dado que así se establece en la normativa especial que regula la deducción como gastos de aquellos pagos efectuados al exterior por los conceptos indicados en el inciso primero del artículo 59, es decir, el N°12 del inciso cuarto artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y en particular el inciso tercero del número 12, que lo ordena expresamente.

¹⁰ BOETSCH GILLET (2017) p. 75.

¹¹ Art. 13 del Código Civil. “Las disposiciones de una ley, relativas a cosas o negocios particulares, prevalecerán sobre las disposiciones generales de la misma, cuando entre las unas y las otras hubiere oposición”.

¹² Art. 4 del Código Civil. “Las disposiciones contenidas en los Códigos de Comercio, de Minería, del Ejército y Armada, y demás especiales, se aplicarán con preferencia a las de este Código”.

La aplicación del principio de especialidad es también reconocida por el voto disidente del ministro Künsemüller, en los términos que se exponen a continuación:

Resulta evidente que ante la norma que le impone el deber en cuestión, debe ceder y considerarse inaplicable lo previsto en el artículo 21 del Código Tributario de manera general, estando consagrada la prevalencia de las reglas especiales, establecidas para resolver sobre casos determinados. ¿Cómo se explicaría la convivencia de dos preceptos legales que sobre una misma materia imponen cargas probatorias que, por radicarse en actores que sostienen tesis opuestas y exigir, por ende, distintos impulsos procesales, resultan inconciliables entre sí?

5.5. Carga de la prueba

Para resolver los recursos de casación en el fondo en comento la Corte Suprema sostiene que la norma contenida en el inciso tercero del N°12 del Artículo 31 de la LIR no alteraría la carga de la prueba que correspondería al contribuyente de acuerdo al artículo 21 del Código Tributario.

Así, señala que la finalidad de lo establecido en el artículo 31 número 12 inciso tercero, respecto a que sea el Servicio de Impuestos Internos quien deba verificar los países que se encuentran en tal situación (*“el Servicio verificará los países que se encuentren en tal situación”*), sería sólo facilitar la carga de la probatoria que incumbe el contribuyente mas no relevarla de la obligación que el artículo 21 del DL 830 le impone en cuanto a acreditar sus asertos.¹³

Al respecto, cabe señalar que en estos fallos y tal como ha ocurrido en otros dictados por la Corte Suprema ¹⁴, se afirma que el artículo 21 del Código Tributario establecería la carga de la prueba en el reclamo tributario, la que recaería sólo en el contribuyente, no constituyendo la norma contenida en el artículo 31 inciso cuarto N°12 una excepción, no obstante su tenor literal que establece un imperativo que ordena al SII verificar- incluso de oficio- la tasa aplicable en los países del domicilio del beneficiario de la renta

No concordamos con lo establecido por el máximo tribunal, puesto que, en primer lugar, discurrimos respecto a que el artículo 21 del Código Tributario sea una norma que regula la carga de la prueba en el procedimiento tributario.

En efecto, el artículo 21 del Código Tributario se encuentra regulado en el Párrafo Tercero del Libro Primero del Código Tributario, denominado “De la administración, fiscalización y pago”, cuyas normas rigen en el procedimiento administrativo y no en sede judicial.

En el mismo sentido Maluenda señala que no “puede utilizarse lo prescrito en el artículo 21 del CT como regla procesal sobre la distribución del peso de la prueba en el juicio tributario porque, tal como se ha expuesto precedentemente, entre otras razones esta norma se encuentra dentro del procedimiento administrativo de fiscalización llevado por el SII y no forma parte de las disposiciones reguladoras del procedimiento judicial. Asimismo, no existe ninguna disposición en los artículos 123 y siguientes del CT que se remitan a lo establecido

¹³ *Arcos Dorados Restaurantes de Chile Ltda. con SII (2019) c. 8 y Arcos Dorados Restaurantes de Chile Ltda. con SII (2020) c.8.*

¹⁴ Así por ejemplo los fallos *Álamo Tuma Elias con SII (2004)*; *Comercial Ivonne S.A. con SII (2006)* y *Plásticos Técnicos S.A. con SII (2016)*.

en aquel artículo 21, como norma procesal de carácter supletoria para la substanciación del expediente seguido ante el TTA¹⁵.

De manera similar Matus dice que lo “que a nuestro juicio sucede, y es del todo razonable así entenderlo, es que este artículo 21 en comento es una norma que rige el estadio administrativo, desde que se inserta dentro del Libro I del Código Tributario, cuestión que por años quedo sepultado al concentrarse en la Administración, tanto la fiscalización como el control de legalidad propiamente dicho, y extender su aplicación a este último, al confundirse ambos procedimientos en uno sólo”¹⁶.

En segundo lugar, en el procedimiento de reclamo tributario corresponde aplicar el artículo 1698 del Código Civil en relación a los artículos 2º y 148 del Código Tributario, conforme al cual, incumbirá probar las obligaciones o su extinción al que alega aquellas o esta, recayendo la carga de la prueba en el contribuyente o en el Servicio de Impuestos Internos, según sea el caso.

Lo anterior pues la norma contenida en el artículo 1698 del Código Civil corresponde a una de carácter general, no limitándose a las obligaciones convencionales, teniendo aplicación en materia tributaria al carecer el Código tributario (hasta antes la dictación de la ley 21.210) de una norma que regulase la carga de la prueba¹⁷.

Luego, por aplicación de la garantía constitucional del debido proceso, la carga de la prueba recaerá en cada una de las partes del proceso. Al respecto, se ha señalado 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”¹⁸.

A su vez, con la dictación de la Ley 20.322, el 27 de enero de 2009, no cabe duda de la calidad de parte que tiene el Servicio de Impuestos Internos, teniendo cada una de las cargas que le corresponden según esta calidad, dentro de la que se encuentra la carga de la prueba.

El SII no era parte. Antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322, publicada en el Diario Oficial el 27 de enero del 2009, y en base al mismo art. 21 del CT, sumado a la interpretación que la propia autoridad hacía en la Circular N° 56, de 21 de septiembre de 2000, esta postura “tradicional” se fundaba, además, en la negativa a considerar al Servicio de Impuestos Internos su calidad de parte en el procedimiento general de reclamaciones. Este planteamiento –contrario a la más elemental estructura y concepción del proceso- contribuía a liberar de la carga de la prueba a la autoridad administrativa e imponérsela por completo, y sin reparo alguno, al contribuyente¹⁹.

¹⁵ ALEGRÍA MALUENDA (2021) p. 210.

¹⁶ MATUS FUENTES (2017).

¹⁷ CLARO SOLAR (1939) Tomo XII p. 650. En el mismo sentido, MATURANA MIQUEL (2018) p. 202. En el mismo sentido, PEÑAILILLO ARÉVALO (1989) p. 57.

¹⁸ MASBERNAT, citado en WAHN PLEITEZ (2018) pp. 63-85.

¹⁹ Así lo corrobora Patricio MASBERNAT, «Otra constante, en materia de procedimiento, consiste en que la jurisprudencia normalmente hace recaer todo el peso de la prueba en el contribuyente, bajo la falsa premisa que sostiene que las Administraciones Tributarias no son parte de los procesos tributarios.” WAHN PLEITEZ (2018) pp. 63-85.

En el mismo sentido Ibarra señala que 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”²⁰.

Al respecto el mensaje presidencial que da inicio a la ley 20.322 de 19 de noviembre de 2002, da cuenta de la necesidad de otorgarle al Servicio de Impuestos Internos la calidad de parte, con todos los derechos, obligaciones y cargas que tal calidad le confiere.²¹

Por último, con la modificación efectuada por la Ley 21.210 al artículo 132 del Código Tributario, no cabe duda de que la carga de la prueba en el procedimiento de reclamación recae en ambos litigantes, es decir, Servicio de Impuestos y contribuyente.²²

Luego, y no obstante no compartir la consideración de que el artículo 21 del Código Tributario sea una norma que regula la carga de la prueba en virtud de la cual esta recaiga exclusivamente en el contribuyente, también discurremos en el hecho de que lo establecido en el artículo 31 inciso cuarto N°12 de la LIR no altere dicha carga.

En efecto y conforme expusimos anteriormente, la norma es clara en señalar que, corresponderá al Servicio, ya sea de oficio o a petición de parte, comprobar que sea mayor a un 30% la tasa aplicada en el país de residencia del beneficiario de los pagos por los conceptos indicados en el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

De esta forma no compartimos lo razonado por la Excelentísima Corte Suprema en los fallos rol N°40.785-2017 y rol N°12.496-2019, por cuanto, en los casos en cuestión debió el Servicio de Impuestos Internos, en cumplimiento del mandato del legislador, haber verificado que la tasa aplicable en EE.UU a los pagos por regalías realizados por el contribuyente a la empresa domiciliada en EE.UU. fue mayor a un 30%, no resultando

²⁰ IBARRA AGUIRRE (2019).

²¹ “También se reconoce al Servicio de Impuestos Internos la calidad de “parte” con derechos, obligaciones y cargas, en todos los procesos que se generen a causa de una reclamación tributaria”. Historia de la Ley N° 20.322 p. 7.

²² La incorporación de la modificación efectuada al artículo 132 del Código Tributario fue aprobada en sesión N° 108 de 17 de julio de 2019 en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, sin mayor discusión ni debate entre los parlamentarios asistentes. Sin embargo, si realizó comentarios el Coordinador de Política Tributaria del Ministerio de Hacienda quien señaló que mediante la nueva disposición en el Código Tributario “se incorpora (al procedimiento general de reclamación) un Principio General de Derecho Procesal consistente en que cada parte debe acreditar sus pretensiones”. Historia de la Ley N° 21.210 p. 567.

aplicable el límite del 4% que se establece en el inciso primero del N°12 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

6. CONCLUSIÓN

Del análisis de los fallos roles N°40.785-2017 y 12.496-2019 de la Corte Suprema, se puede dar cuenta de cómo se consideró que la carga de la prueba recaería exclusivamente en el contribuyente, por aplicación de lo establecido en el artículo 21 del Código Tributario, no obstante, el texto expreso de la norma contenida en el inciso tercero del N°12 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Al respecto, discordamos de lo razonado por la Corte Suprema ya que consideramos que el inciso tercero del número 12 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta es claro en sus términos, otorgando la carga de la prueba al Servicio de Impuestos Internos, pues en un tono imperativo le ordena verificar si la tasa aplicable en el país del domicilio del beneficiario de la renta es superior a un 30%.

Aseveración que consideramos acorde con una interpretación de la norma a la luz del elemento gramatical, histórico, lógico y de la aplicación del principio de especialidad, en conformidad a los artículos 19 a 24 del Código Civil.

Por su parte, también es concordante con la consideración de que en materia tributaria la carga de la prueba no recaería sólo en el contribuyente, sino en ambas partes del proceso, lo cual se encuentra en línea con la modificación realizada por la Ley 21.210 al artículo 132 del Código Tributario, conforme a la cual expresamente se dispone que tanto el Servicio de Impuestos Internos como el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones en el procedimiento.

Como reflexión final, estas causas muestran que no parece ser recomendable implementar reglas que se opongan a aspectos básicos del carácter humano, como lo es hacer distribuir la carga de la prueba de una manera que no coincida con el interés procesal de las partes, por lo menos ello no parece aconsejable sin que se establezcan una serie de salvaguardas para evitar que, como ocurrió en este caso, a quien se le ha encomendado la obligación de verificar un hecho relevante, no lo haga sin asumir consecuencia procesal negativa alguna.

7. BIBLIOGRAFÍA

- ALEGRÍA MALUENDA, Diego (2021). Carga de la prueba en el juicio tributario. *Revista de Estudios Tributarios*, (25), 193-219.
- BOETSCH GILLET, Cristián (2017). *Teoría de la ley*. Santiago: Facultad de Derecho UC.
- CLARO SOLAR, Luis (1939). *Derecho civil chileno y comparado (Tomo XII)*. Santiago: Editorial Nascimento.
- IBARRA AGUIRRE, Daniel (2019). Sobre las leyes reguladoras de la prueba en el procedimiento general de reclamaciones (primera parte). *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 5, 68 -112.
- MATURANA MIQUEL, Cristián (2018). *Aspectos generales de la prueba*. Separata, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile.

MATUS FUENTES, Marcelo (2017). Sobre la carga de la prueba en materia tributaria. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 1, 49-53.

PALOMO VÉLEZ, Diego (2013). Las cargas probatorias dinámicas: ¿es indispensable darse toda esta vuelta? *Ius et Praxis*, 19(2), 447-466.

PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel (2002). *La prueba en materia sustantiva civil. Parte general*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.

WAHN PLEITEZ, Werner (2018). Nuevas perspectivas y orientaciones sobre la carga de la prueba en el Derecho Tributario. Algunas reflexiones a propósito de un fallo actual. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 4, 63-85.

Textos normativos

Código Civil.

Código Tributario.

Ley sobre Impuesto a la Renta.

Ley N° 20.322, publicada el 27 de enero de 2009.

Ley N° 21.210, publicada el 24 de febrero de 2020.

Sentencias

Álamo Tuma Elias con SII (2004). Corte Suprema, 6 de diciembre de 2004 (casación en el fondo), rol N° 1.308-2004.

Arcos Dorados Restaurantes De Chile Ltda. con SII (2019). Corte Suprema, 23 de diciembre de 2019 (casación en el fondo), rol N° 40.785-2017.

Arcos Dorados Restaurantes de Chile Ltda. con SII (2020). Corte Suprema, 30 de junio de 2020 (casación en el fondo), rol N° 12.496-2019.

Comercial Ivonne S.A. con SII (2006). Corte Suprema, 30 de agosto de 2006 (casación en la forma y fondo), rol N° 5.090-2005.

Comercial Mas Luz Ltda. con SII (2014). Corte Suprema, 10 de diciembre de 2014 (casación en el fondo), rol N° 1.805-2014.

Nespresso Chile S.A. con SII (2016). Corte Suprema, 17 de marzo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 3.319-2015.

Plásticos Técnicos S.A. con SII (2016). Corte Suprema, 15 de septiembre de 2016 (casación en la forma y fondo), rol N° 26.854-2014.

Secundino Ibacache Espinoza con SII (2016). Corte Suprema, 22 de marzo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 3.364-2015.

Otros

Historia de la Ley N° 19.738 (en línea). Santiago: Biblioteca del Congreso Nacional. Recuperado en https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/6039/HLD_6039_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf [2023, 3 de junio].

Historia de la Ley N° 20.322 (en línea). Santiago: Biblioteca del Congreso Nacional. Recuperado en https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/4742/HLD_4742_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf [2023, 3 de junio].

Historia de la Ley N° 21.210 (en línea). Santiago: Biblioteca del Congreso Nacional. Recuperado en https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf [2023, 3 de junio].

ANEXO

SENTENCIA CORTE SUPREMA

Santiago, treinta de junio de dos mil veinte.

Vistos:

En estos autos rol de esta Corte Suprema 12.496 2019, sobre un procedimiento de reclamación iniciado por Arcos Dorados Restaurantes de Chile Limitada, ante el Director de la Dirección Regional Metropolitana Oriente del Servicio de Impuestos Internos, cuyo reclamo fue deducido en contra de la Resolución Ex. N° 116, el que fue acogido parcialmente, y rechazado en aquella parte que guardaba relación con el exceso del pago por regalías hacia el exterior y rebajados de su base imponible para el Año Tributario 2011.

Apelada la reclamante la sentencia dictada por la Dirección del Servicio señalado, la Corte de Apelaciones de Santiago la confirmó por sentencia de veintidós de febrero de dos mil diecinueve, según se lee a fojas 191 y siguientes.

Contra este último pronunciamiento la reclamante dedujo recurso de casación en el fondo, para cuyo conocimiento se ordenó traer los autos en relación.

Y considerando:

Primero: Que en el recurso de casación en el fondo, luego de referir antecedentes preliminares, del proceso administrativo y del judicial, se acusa en la sentencia, primero, una errada y falsa de aplicación del artículo 31, inciso tercero (hoy cuarto), N° 12 de la Ley sobre Impuesto la Renta, en relación con los artículos 19 y 24 del Código Civil. Indicó el recurrente en suma que la norma dispone que, son deducibles de la base imponible del impuesto de primera categoría, aquellos pagos efectuados a personas sin domicilio ni residencia en Chile, derivados de cualquier forma de cesión del uso o goce temporal de marcas, patentes y, en general, de propiedad industrial, o sea de pagos por royalty. El citado artículo, en su inciso tercero agrega que tampoco se aplicará el límite del 4% cuando en el país del beneficiario de la renta, o sea de su residencia o domicilio, los impuestos que deban declarar y pagar por la misma corresponden a una tasa igual o superior al 30%. Para lo que el servicio verificará los países que se encuentren en tal situación.

Señaló que la hipótesis que invocó en la especie corresponde a la segunda excepción contenida en la norma, pues el pago que efectuó la reclamante a Estados Unidos de América quedó afecto una tasa de tributación mayor al 30% en el país de recepción, agregando en el análisis normativo, que en su parte final aquella impone al ente fiscalizador una obligación o carga especial, al ordenar al Servicio de Impuestos Internos que, de oficio o a petición de parte, verifique los países que se encuentran en tal situación. Sostuvo tal postura realizando

un análisis del elemento gramatical de interpretación normativa, el que explicó latamente en su recurso.

Indicó, desarrollando el elemento de interpretación histórica de la ley, que de forma previa a la modificación de la norma el año 2001, era el Ministerio de Hacienda el llamado a establecer, mediante Decreto Supremo, la lista de los países en tal situación, sin embargo, esa repartición nunca dictó el decreto, razón por la cual se optó por entregar esta carga legal al Servicio.

Afirmó que con el cambio propuesto se pretendió agilizar el procedimiento por vía de dispensar al contribuyente de la carga de acreditar la tasa existente en la legislación extranjera y su aplicación específica aun caso particular por ello la indicación "de oficio" solo tuvo como fin que el Servicio por si publicara el listado respectivo cuestión que jamás ocurrió, sin embargo quedo obligado a efectuar tal verificación pero siempre que lo solicitase el contribuyente, siendo en Chile la única entidad que puede efectuar tales requerimientos a unidades tributarias extranjeras en particular a los EEUU por la contribuyente Mcdonald's, manifestándose inactivo para actuar de oficio, y cuando fue activado por el contribuyente tampoco publicó listado alguno.

Por ultimo en cuanto al elemento lógico y sistemático, explicó la primea excepción del artículo 31 N° 12 inciso primero la que depende exclusivamente del contribuyente, y que a su juicio y lógicamente la obligación siguiente instruye una obligación al Servicio; luego sostuvo que sistemáticamente debe tenerse en consideración que en la legislación jurídico tributaria existen otras obligaciones del Servicio, las que detalla, advirtiendo en suma que el artículo 31 N° 12 inciso 1 establece una regla general que posee una excepción, siendo una de ellas la de presentar una declaración jurada, para luego de ello imponer una obligación legal para la administración quien debe publicar el listado de países cuyas regalías se graven con tasa igual o superior al 30%. Señaló que si la autoridad administrativa jamás dicto tal acto no puede derivar de ello responsabilidad para el contribuyente.

En esta misma causal sostuvo en un sub acápite de su arbitrio recursivo una falsa aplicación del artículo 31 inciso 3° N° 12 de la LIR, señalando al efecto que conforme se viene señalando el servicio debe verificar y aquello puede efectuarlo de oficio lo que no ocurrió y/o a petición de parte lo que si . Por lo que existe una falsa aplicación del artículo en comento en que se impone en el fallo impugnado al contribuyente requisitos no impuestos por ley, los que además resultan imposibles para él, conforme se advierte del considerando 2, 11 y 15 del fallo de primera instancia. Agrega que lo que exige el Servicio son certificaciones emitidas por la IRS de los EEUU a lo que al contribuyente no le es posible acceder, pues resulta confidencial la tasa por la que tributa Mc Donald por concepto de regalías en EEUU, y a ella, solo puede acceder el Servicio de Impuestos Internos, cuestión que se refleja con el informe de fojas 30 en orden a que el servicio no tenía posibilidad de acceder a ella por aplicación del secreto tributario.

Sostuvo haber cumplido con su carga procesal que se le reprocha incumplida, con el contrato de franquicia de fojas 20 y 21 , informes emitidos por Ernst and Young, el certificado de residencia de Mc Donalds Latin America LLC emitido por el Departamento del Tesoro de

EEUU, con la testifical consistente en la declaración de quien suscribió el informe, además del informe pericial emitido por el perito Ricardo Reveco Urzúa, en el marco de un procedimiento seguido ante el Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago por la misma contribuyente contra el servicio de impuestos internos por idéntica temática. Con esta prueba afirmó que los sentenciadores debieron concluir que la tasa aplicable era superior al 30%, y que si se revisa la tabla de fojas 67 sumado a la respuesta del IRS se puede concluir que cualquier renta que supere los 100.000 USD queda gravada con tasa superior a un 30%, en la especie, si la contribuyente pago 5.939.100 USD a McDonald's EEUU aquella entidad tributó por sobre el 35%.

Denunció además la falsa aplicación del artículo 21 del Código Tributario, y artículo 1698 del Código Civil, en relación con el antes analizado artículo 31 inciso 3° N° 12 de la LIR y artículo 13 del Código Civil. A este respecto sostuvo que en el considerando 3, 11 y 15 del fallo de primera instancia se aplica lisa y llanamente el artículo 21 del Código Tributario y el artículo 1698 del Código Civil, sin considerar la especial alteración que resulta de la aplicación del artículo 13 del Código Civil y del artículo 31 inciso 3° n° 12 de la LIR. Explicó que el artículo 13 del código citado contiene el principio de especialidad y que en tal sentido la norma especial del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta que se viene señalando altera el onus probandi correspondiéndole al Servicio de Impuestos Internos verificar el cumplimiento de los requisitos de la franquicia alegada.

Alegó además infracción al artículo 425 del Código de Procedimiento Civil en relación con el analizado artículo 31 inciso tercero (hoy cuarto) N° 12 de la LIR, aplicable en razón de los artículos 2 y 148 del Código Tributario y además, de los artículos 2 y 3 del Código de Procedimiento Civil. Sostuvo al efecto que en procedimiento contencioso tributario se aplicaban las reglas de la prueba legal o tasada, contexto en el que la prueba de peritos debía ser ponderada conforme las reglas de la sana crítica. Advirtió que presentó un informe pericial en derecho extranjero emitido con fecha 30 de agosto de 2016 el que fuere presentado en causa diversa pero con la misma discusión solo que respecto de un año tributario distinto y respecto del mismo contribuyente, advirtiendo que al respecto no existe consideración alguna del fallo de primera instancia como el de la Ilustrísima Corte de Apelaciones, por lo que se ha vulnerado la regla de la razón suficiente, específicamente cuando la sentencia de alzada omite ponderar el informe acompañado en autos, como si la única instancia de revisión de los antecedentes fuere la etapa administrativa y la judicial de primera instancia, sin considerar la aplicación del artículo 348 del C de Procedimiento Civil, lo que constituye una infracción de ley. El tribunal zanja la discusión sin la mínima razón suficiente con respecto del informe, olvidando la especialización de la undécima sala de la Corte de Apelaciones de Santiago, la única en el país, además de que posee el derecho de presentar el informe de peritos, y que el recurso de apelación tiene por finalidad tanto la revisión de los hechos como el derecho.

El capítulo final de nulidad se estructura sobre una vulneración a los artículos 15, 29, 31 incisos 1° y 3° (hoy cuarto), 32 y 33 de la Ley sobre Impuesto la Renta. Explica que la norma del artículo 29 respecto a la determinación de la renta líquida imponible a partir la deducción

de los gastos del ejercicio a los ingresos brutos, el artículo 31 respecto a la determinación de la renta líquida a la deducción de los gastos de ejercicios y a los requisitos copulativos que deben cumplir para su deducción, específicamente en lo que se refiere a las regalías del numeral 12° del artículo 50 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Esta última norma no fue correctamente aplicada ni por la resolución reclamada ni por las sentencias por cuanto de no haber mediado las infracciones se debió haber acogido el reclamo.

Por todo lo anterior, solicita se invalide la sentencia y se dicte sentencia de reemplazo, que deje sin efecto parcialmente la resolución impugnada, aceptando la correcta deducción efectuada por la reclamante respecto del gasto por concepto de pagos efectuados al exterior por contrato de licencia con McDonald's Corporation por un monto de \$709.092.412, en su base imponible de primera categoría, correspondiente al Año Tributario 2011, y se condene en costas al Servicio.

Segundo: Que en lo que respecta al recurso de casación sustantiva deducido, luego de situar la carga probatoria en materia tributaria en el contribuyente, se estableció por los jueces del fondo lo siguiente:

1. Que de la prueba documental es posible establecer que entre la reclamante y el titular de la franquicia existe una relación comercial.
2. Que la prueba documental de la parte reclamante no resultó suficiente para determinar por sí sola que McDonald's Latin America LLC, como contribuyente esta afecto a una tasa igual o superior al 30% de la renta por ingresos que perciba por concepto de royalty.
3. Que el único testigo presentado declara sobre una carta ya analizada lo que resultó insuficiente para innovar la resolución reclamada.
4. Que en el caso específico de la tributación en Estados Unidos de Norteamérica de la receptora de la renta McDonald's Latin America LLC esta afecta a tasa variable que va del 15% al 35%.
5. Que el servicio al obtener información oficial directa sobre el punto tampoco podría obtenerla debido al secreto tributario y a la inexistencia de un tratado de intercambio de información con dicho país, de modo que tal información solo la pudo poseer el contribuyente, no siendo aquello excusa para liberarse el contribuyente de aportar la prueba pertinente.

Tercero: Que, en lo que interesa al recurso, al confirmar los sentenciadores el fallo de primer grado haciendo hincapié en el incumplimiento de la carga probatoria para la procedencia de la franquicia, hicieron suyas las consideraciones que allí se establecen, esto es, que la parte reclamante no ha logrado acreditar que las rentas remesadas a McDonald's Latin America LLC por concepto de regalías efectivamente hayan resultado gravadas con impuesto a la renta con tasa igual o superior al 30%, pues de acuerdo al precepto legal contenido en el artículo 31 inciso 3° N° 12 de la LIR lo decisivo es que en el país del beneficiario de la renta

(vale decir, de las regalías) se grave con impuestos a la renta con tasa igual o superior al porcentaje señalado.

Cuarto: Que para decidir el conflicto, los jueces de la instancia asentaron como presupuesto de hecho que la reclamante no probó que en el país de domicilio del beneficiario de la renta aquella se grave con impuestos a la renta con tasa igual o superior a 30%, esto es respecto del destinatario del pago de regalías que efectúa Arcos Dorados Restaurantes de Chile Limitada a McDonald's Latin America LLC en Estados Unidos de América.

Quinto: Que, considerando el presupuesto fáctico antes reseñado, los sentenciadores de alzada confirmaron lo resuelto por el a quo puntualizando que el contribuyente debió acreditar que se encontraba en la situación de excepción sin que rinda prueba suficiente para ello, y que tampoco se ha alterado la carga de la prueba, pues la exigencia de acreditar los requisitos para rebajar el gasto es una exigencia procesal, que de conformidad al artículo 21 del Código Tributario, es de su incumbencia.

Sexto: Que, entonces, el argumento de fondo tenido en cuenta para desestimar el reclamo formulado consiste en dar aplicación al mandato contenido en el artículo 21 del Código Tributario que entrega al contribuyente la carga de la prueba respecto de la verdad de sus declaraciones, aspecto que en la especie no se tuvo por satisfecho.

Séptimo: Que esta Corte ya ha señalado reiteradamente que, al no constituir esta sede una instancia, la revisión de los hechos asentados en el juicio o el establecimiento de otros diversos a los fijados, y que determinan la aplicación de las normas sustantivas dirigidas a resolver lo debatido no es posible, excepto que se denuncie la circunstancia de que al resolver el conflicto los jueces del fondo se han apartado del onus probandi legal, han admitido medios de prueba excluidos por la ley o han desconocido los que ella autoriza, o en que se ha alterado el valor probatorio fijado por la ley a las probanzas aportadas al proceso.

Para el desarrollo de tal propósito, el recurrente debe señalar pormenorizadamente los yerros jurídicos que se han cometido en la decisión, los que deben tener influencia sustancial en lo dispositivo del fallo, exigencia que se traduce en la necesidad de clarificar que aquellos han tenido un efecto trascendente además de concreto, por lo que su concurrencia implique una real variación respecto de lo que jurídicamente debería resolverse y lo que en concreto se decidió en la sentencia recurrida.

También es importante advertir que antiguamente en materia tributaria el sistema de valoración imperante es el de la prueba legal tasada, de otra parte, y desde que se reconoce a los mismos jueces la facultad para determinar la plataforma fáctica de la resolución del caso concreto, no resulta suficiente para determinar una transgresión de las reglas de valoración de la prueba la sola diferencia sostenida con las conclusiones alcanzadas por aquéllos.

Octavo: Que el artículo 31, inciso tercero, N° 12 del de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece que no se aplica el límite del 4% a que alude el referido numeral, entre otras, cuando en el país del domicilio del beneficiario de la renta, ésta se grave con impuestos a la renta

con tasa igual o superior a 30%, debiendo en tal caso este Servicio, de oficio o a petición de parte, verificar los países que se encuentran en esta situación. En relación con este requisito la ley entrega al Servicio dos alternativas para verificar el cumplimiento de la citada condición, debiendo en todo caso los contribuyentes que deseen acogerse a dicha normativa, acreditar con los medios de prueba necesarios, que en el país del beneficiario de la renta, ésta se grava con un impuesto a la renta, con tasa igual o superior a un 30%, caso en el cual no será aplicable el límite que establece la norma en comento, en su inciso primero.

Al efecto cabe indicar que las conclusiones del tribunal sobre este asunto se adoptan luego de ponderar diversos medios probatorios aportados por las partes, e ir estableciendo hechos y circunstancias que sopesados en su conjunto los inclinan por asentar que no se acreditó la exigencia dispuesta por el legislador para acceder a la franquicia impetrada. De una atenta lectura de la norma y del análisis de su establecimiento, puede observarse que la misma no altera la carga de la prueba ni impone una obligación respecto del ente fiscalizador al señalar que el Servicio "verificará los países que se encuentran en esta situación", sino que dicha norma tiene por finalidad solo el facilitar la carga probatoria que incumbe al contribuyente de acuerdo a la norma contenida en el artículo 21 del Código Tributario, mas no el relevarla de la obligación que esta última norma le impone en cuanto a acreditar sus asertos. La expresión "verificar", de acuerdo a Real Academia Española significa "comprobar o examinar la verdad de algo", de manera tal que para que el Servicio pueda efectuar dicha labor, el contribuyente debe aportar el sustrato necesario para tal fin, circunstancia que no fue lograda por la reclamante, conforme el análisis de las probanzas efectuadas por los sentenciadores del grado, no advirtiéndose el yerro denunciado ni al artículo 31, inciso tercero, N° 12 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, ni a los artículos 21 del Código Tributario, 13 y 1.698 del Código Civil.

Noveno: Que en cuanto a la supuesta infracción a las normas sobre la valoración probatoria conforme a las reglas de la sana crítica del peritaje acompañado con el recurso de apelación, conforme lo previene el artículo 425 del Código de Procedimiento Civil, la posibilidad de invalidar una sentencia con motivo de una errónea ponderación probatoria conforme a la sana crítica, impone al litigante la necesidad de identificarlo y describirlo con precisión, exponiendo como es pertinente al recurso de casación en qué consiste y el modo en que fue capaz de influir sustancialmente en lo dispositivo del fallo.

En tal ruta, el libelo en estudio sostuvo que no se habría efectuado mención alguna en la sentencia de alzada al respecto, vulnerando con ello el principio de la razón suficiente, basamento que necesariamente será desoído desde que la prueba que indica se trata de una documental cuyo valor probatorio no se regula en el artículo 425 del Código de Procedimiento Civil citado por el recurrente, como por que en la calificación de la ausencia de prueba necesaria para acreditar los supuestos de excepción del considerando 2 de la sentencia impugnada, incluyen tal medio probatorio.

Décimo: Que, a la luz de lo expuesto, resulta imprescindible dejar establecido que para que prospere un recurso en que se postulan hechos diversos a los de autos, se debe denunciar y demostrar la efectiva infracción de las leyes reguladoras de la prueba, situación que en la especie no ha ocurrido, en atención que las infracciones de ley que sustentan el recurso de

nulidad sustancial deducido no se hacen cargo de los hechos de la causa, ni permiten su modificación mediante la demostración de la efectiva infracción de los parámetros que imponen las normas reguladoras de la prueba.

A su turno, del artículo 21 del código del ramo fluye con claridad que la carga de prueba es del contribuyente y que la calificación de su capacidad persuasiva corresponde a los jueces del fondo, por lo que el proceso de valoración de los antecedentes probatorios aportados les compete en forma privativa sin que este tribunal posea atribuciones para cuestionar dicha insustituible tarea, salvo que se reúnan en la especie las excepcionales condiciones que se describen en el motivo octavo.

De esta manera resulta que el arbitrio postula una ponderación diversa de la prueba rendida, toda vez que la efectuada en la sentencia que se ataca se ampara en la insuficiencia de los mecanismos de acreditación hechos valer por el contribuyente, a quien le corresponde soportar la carga de la prueba, conforme lo preceptúa el tantas veces citado artículo 21 del Código Tributario, cuestión que no es abordada en estos términos por el recurso intentado, razón por la cual carece de efectividad para obtener la modificación de los supuestos de hecho que sustentan lo resuelto.

Consecuencialmente, y no pudiendo alterarse el sustrato fáctico establecido por los sentenciadores del fondo para permitir que la reclamante dedujese de su base imponible para determinar su renta líquida como gasto para el Año Tributario 2011 el exceso del 4% respecto de los pagos hacia el exterior por concepto de regalías, no logran configurarse las infracciones denunciadas a los artículos 29, 31, inciso primero e inciso tercero, N° 12, 32 y 33 de la Ley sobre el Impuesto a la Renta.

Undécimo: Que de esta manera, resulta forzoso concluir que el recurso es insuficiente para los fines propuestos, al tenor de lo que impone el artículo 767 del Código de Procedimiento Civil, toda vez que al amparo de lo expuesto y al no haberse demostrado la existencia de errores de derecho con influencia sustancial en lo resuelto, debe ser necesariamente desestimado.

De conformidad, asimismo, con lo que disponen los artículos 764, 765, 767, 785 y 805 del Código de Procedimiento Civil, y 145 del Código Tributario, se declara que se rechaza el recurso de casación en el fondo deducido por Arcos Dorados Restaurantes de Chile Limitada, contra la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago con fecha veintidós de febrero de dos mil diecinueve, que se lee a fojas 191 y siguientes.

Acordado con el voto en contra del Ministro Sr. Kunsemuller, quien estuvo por acoger el recurso de casación, invalidar la sentencia impugnada y dictar sentencia de reemplazo, acogiendo la reclamación de Arcos Dorados Restaurante de Chile Limitada en el capítulo pertinente, en virtud de los siguientes razonamientos:

1°. Que, el tenor literal del artículo 31, inciso tercero de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en su numeral 12, deja en claro, al margen de cualquiera interpretación que se aleje del mismo, que "Tampoco se aplicará el límite establecido en el inciso primero de este número, si en el país de domicilio del beneficiario de la renta ésta se grava con impuestos a la renta con tasa Igual o superior a 30%. El Servicio de Impuestos Internos, de oficio o a petición de parte, verificará los países que se encuentran en esta situación".

2°. Que, "verificar" significa "comprobar o examinar la verdad de algo", "realizar, efectuar."

3°. Que, en tal virtud, es un hecho inobjetable que el legislador impuso al Servicio empleando la forma verbal imperativa "verificará" la obligación de realizar, efectuar la comprobación acerca de la situación legal impositiva a que están sometidos en el país extranjero los contribuyentes a que se refiere la excepción introducida a la norma general.

4°. Que, la historia fidedigna del establecimiento del precepto en cuestión avala lo concluido, en cuanto a que se quiso radicar en el ente fiscal la obligación señalada, sustituyendo la impuesta al Ministerio de Hacienda, repartición que no había dado cumplimiento a la misma.

5°. Que, en las circunstancias expuestas, resulta contradictorio y carente de racionalidad exigirle al contribuyente que pruebe ante el Servicio lo que este organismo debe verificar por imperativo legal, incluso de oficio. Resulta evidente que ante la norma que le impone el deber en cuestión, debe ceder y considerarse inaplicable lo previsto en el artículo 21 del Código Tributario de manera general, estando consagrada en nuestro ordenamiento la prevalencia de las reglas especiales, establecidas para resolver sobre casos determinados.

¿Cómo se explicaría la convivencia de dos preceptos legales que sobre una misma materia imponen dos cargas probatorias que, por radicarse en actores que sostienen tesis opuestas y exigir, por ende, distintos impulsos procesales, resultan inconciliables entre sí?

6°. Que, en conformidad al artículo ya citado de la Ley de impuesto a la Renta, lo que debe estar acreditado es que "la renta", esto es, el beneficio pecuniario obtenido, se grave en el país de domicilio del beneficiario con tasa impositiva igual o superior al 30%.

Parece ser un hecho pacífico en este caso acreditado con informe pericial que las rentas de este caso están gravadas en los Estados Unidos de América con tasa superior al 30%, resultando inconducentes las diferenciaciones entre beneficiarios directos e indirectos, que la ley no reconoce.

7°. Que, en consecuencia, la sentencia impugnada en concepto del disidente ha infringido las disposiciones legales denunciadas en el libelo, el que debe ser acogido e invalidarse dicha decisión.

Redacción del voto de mayoría y de la disidencia a cargo del Ministro Sr. Carlos Kunsemuller L. Pronunciado por la Segunda Sala de la Corte Suprema integrada por los Ministros (as) Carlos Kunsemuller L., Haroldo Osvaldo Brito C., Jorge Dahm O. y los Abogados (as) Integrantes Jorge Lagos G., Antonio Barra R. Santiago, treinta de junio de dos mil veinte. Rol N° 12496 2019.