

FALTA DE MOTIVACIÓN DE LAS SENTENCIAS EN EL PROCEDIMIENTO DE RECLAMACIÓN TRIBUTARIA. ANÁLISIS EN TORNO AL RECURSO DE CASACIÓN

LACK OF REASONING OF THE JUDGMENT IN THE TAX COMPLAINTS PROCEDURE. ANALYSIS AROUND THE CASSATION APPEAL

Ximena Gebauer Parra¹

RESUMEN

El presente trabajo revisa la posibilidad de impugnar las sentencias definitivas dictadas en segunda instancia en los procedimientos de reclamación tributaria por falta de motivación, a través del recurso de casación en el fondo, proponiéndolo como mecanismo apto para esos efectos en un sistema de valoración probatoria de sana crítica, frente a la imposibilidad de recurrir por la vía de la casación formal, armonizando las disposiciones legales que rigen la materia con las normas y principios constitucionales y convencionales comprendidos en la garantía del debido proceso.

Palabras claves: Reclamación Tributaria, Falta de Motivación, Sana Crítica, Casación en el Fondo

ABSTRACT

This paper reviews the possibility of challenge the final sentences passed in second instance within tax complaints procedure due to lack of motivation, through the substantial cassation appeal, as a suitable legal instrument for the said purpose, within a sound criticism system, in contrast to the inability to appeal through the cassation based on violation of procedure, harmonizing the applicable statutory provisions with constitutional rules and principles along with conventional rules and principles included in the guarantees of due process.

Keywords: Tax Complaints, Lack of Motivation, Sound Criticism, Substantial Cassation Appeal

1. INTRODUCCIÓN

En materia tributaria, así como en otras regidas por leyes especiales, se ha planteado discusión en torno a la constitucionalidad de la norma contenida en el artículo 768 inciso segundo del Código de Procedimiento Civil (CPC), aplicable al procedimiento general de reclamaciones contemplado en el Código Tributario.

El problema radica en determinar si en estos asuntos resulta aceptable estimar que rijan plenamente las causales de procedencia del recurso de casación en la forma, como sucede en los procedimientos ordinarios. O, si por el contrario, el sistema recursivo que ha determinado el legislador tributario, resulta suficiente para garantizar el debido proceso, particularmente cuando la sentencia que se ha dictado en el procedimiento, carece de motivación.

La norma referida dispone que, en los juicios regidos por leyes especiales, como ocurre tratándose del procedimiento de reclamación tributaria, el recurso de casación en la forma solo podrá fundarse en el numeral 5° del artículo 768 del CPC cuando la sentencia haya sido pronunciada omitiendo la decisión del asunto controvertido. En consecuencia, en estos casos no sería admisible la casación en

¹ Abogado. Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales Universidad de Concepción. Magíster en Derecho Tributario Universidad de Concepción. Correo electrónico: xgebauer@udec.cl

la forma fundada en haber sido dictada la sentencia con omisión de las consideraciones de hecho o de derecho que le sirve de fundamento, exigencia que debe cumplir toda sentencia, que se encuentra establecida en el artículo 170 número 4 del CPC y en asuntos tributarios, en el artículo 144 del Código del ramo.

La jurisprudencia emanada del Tribunal Constitucional, ha sido oscilante en esta materia, existiendo fallos tanto a favor de la inaplicabilidad como de su rechazo, y, en casi todos los casos, con votos de disidencia. Luego, la cuestión no resulta pacífica.

Una forma de resolver el debate, y que será la tesis que plantearé durante el desarrollo de este trabajo, es interpretar las normas en armonía con las disposiciones y principios constitucionales y convencionales, y considerar que es posible reclamar del vicio consistente en la falta de motivación de la sentencia en un sistema de sana crítica, como el que rige en estos asuntos, por la vía de la casación en el fondo.

2. MARCO NORMATIVO DEL RECURSO DE CASACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

Nuestro legislador tributario ha contemplado el recurso de casación permitiendo su interposición en el marco del procedimiento general de reclamaciones, regulado en el Título II del Libro Tercero, artículos 123 y siguientes del Código Tributario.

El artículo 124 de este cuerpo legal dispone que toda persona podrá reclamar ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente de la totalidad o de algunas de las partidas o elementos de una liquidación, giro, pago o resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo o las que denieguen una petición contemplada en el artículo 126.

En contra de la sentencia de primera instancia que se dicte, procederá solo recurso de apelación². La ley ha excluido de manera expresa el recurso de casación en la forma y la anulación de oficio del fallo de primera instancia, disponiendo que los vicios en que se hubiere incurrido deberán ser corregidos por el tribunal de apelaciones que corresponda³.

La sentencia de segunda instancia dictada por la Corte de Apelaciones podrá ser impugnada tanto por el reclamante como por el Servicio de Impuestos Internos, a través de la interposición, para ante la Corte Suprema, de los recursos de casación en la forma y en el fondo, en los casos en que ellos sean procedentes, de conformidad al Código de Procedimiento Civil y al Código Tributario, y en su ritualidad se sujetarán a las normas contenidas en el Título XIX del Libro Tercero del Código de Procedimiento Civil, artículos 764 y siguientes⁴.

Entre las disposiciones relativas al recurso de casación en la forma, el artículo 766 del CPC, en su inciso 2º, permite la interposición de este medio de impugnación respecto de aquellas sentencias que se dicten en los juicios o reclamaciones regidos por leyes especiales, como ocurre tratándose de las reclamaciones tributarias.

Por su parte, el artículo 768 del mismo cuerpo normativo regula las causales en que puede fundarse el recurso de casación en la forma, entre las que se encuentran, en lo que resulta pertinente, las establecidas en los numerales 5º y 9º.

El numeral 5º del artículo 768 del CPC, permite la interposición de este medio de impugnación en contra de la sentencia que ha sido pronunciada “con omisión de cualquiera de los requisitos

² Artículo 139 del Código Tributario.

³ Artículo 140 del Código Tributario.

⁴ Artículo 122 del Código Tributario.

enumerados en el artículo 170⁵. El artículo 170 del CPC consagra los requisitos que deben contener las sentencias definitivas de primera o de única instancia y las de segunda que modifiquen o revoquen en su parte dispositiva las de otros tribunales. Esta causal de invalidación del fallo tiene por finalidad entonces, anular la sentencia cuando ésta no contenga estos requisitos mínimos.

El numeral 9º del artículo 768 del CPC habilita a impugnar la sentencia por esta vía, cuando se ha faltado a algún trámite o diligencia declarados esenciales por la ley o a cualquier otro requisito por cuyo defecto las leyes prevengan expresamente que hay nulidad.

Establecido lo anterior, el inciso 2º del artículo 768 del CPC procede a limitar la interposición del recurso de casación en la forma en contra de las sentencias que se dicten en aquellos procedimientos regidos por leyes especiales. Así dispone que, en estos casos, el recurso de casación en la forma solo podrá fundarse en alguna de las causales indicadas en los números 1º, 2º, 3º, 4º, 6º, 7º y 8º de este mismo artículo “... y también en el número 5º cuando se haya omitido en la sentencia la decisión del asunto controvertido”.

En otras palabras, en general tratándose de cuestiones sometidas a leyes especiales, y en particular en asuntos tributarios, el recurso de casación en la forma no podrá fundarse en la causal contemplada en el numeral 9 del artículo 768 del CPC, y tratándose de la causal establecida en el numeral 5, solo podrá considerarse como fundante del recurso cuando en la sentencia se hubiere omitido la decisión del asunto controvertido.

Esta limitación supone impedir que se reclame en contra del fallo que, no obstante resolver la controversia, no contiene las consideraciones de hecho y de derecho que le sirven de fundamento, exigencia que debe cumplir toda sentencia, según dispone expresamente el numeral 4º del artículo 170 del CPC.

Se ha planteado la discusión acerca de la constitucionalidad de la norma y de los efectos que su aplicación conlleva a la luz de las garantías constitucionales del debido proceso y la igual protección de la ley en el ejercicio de los derechos.

3. CUESTIÓN DE INAPLICABILIDAD PLANTEADA ANTE EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN CON PROCEDIMIENTOS DE RECLAMACIÓN TRIBUTARIA

3.1. Explicación

En los requerimientos de inaplicabilidad presentados ante el Tribunal Constitucional, y analizados para este trabajo⁵, la discusión se ha centrado, por una parte, en determinar si la exigencia de motivación de las sentencias establecida en el numeral 4 del artículo 170 del CPC y reiterada en el artículo 144 del Código Tributario, tiene reconocimiento constitucional; y en segundo lugar, definir si el procedimiento de reclamaciones tributarias que regula el código del ramo contempla algún otro mecanismo que permita reclamar del vicio.

3.2. Motivación de las sentencias

⁵ Sentencias Tribunal Constitucional que acogen inaplicabilidad del artículo 768 inciso 2º del CPC en materia tributaria, dictadas en causas rol 1373-2010 de 23 de junio de 2010, 1873-2010 de 25 de agosto de 2011, 2529-2013 de 02 de enero de 2015, 2873-2015 y 2898-2015 ambas de 21 de julio de 2016. Sentencias que rechazan la inaplicabilidad en estos casos, dictadas en causas rol 2723-2014 de 03 de septiembre de 2015, 2034-2011 de 05 de julio de 2012, 2137-2011 de 06 de agosto de 2013.

Sea que se trate de fallos que acogen o rechazan la inaplicabilidad deducida en relación con la norma en cuestión, no existe discusión en los sentenciadores en cuanto a que el deber de motivación de las sentencias constituye una garantía del debido proceso.

Señalan que el deber de fundamentación de las resoluciones judiciales, y en especial, de las sentencias, si bien no se encuentra reconocido expresamente en la Constitución Política de la República (CPR), puede inferirse de diversas normas.

Así, el artículo 6° CPR, que consagra el principio de supremacía constitucional, establece el deber de todos los órganos del Estado, sus titulares o integrantes, de someterse a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella, dentro de las que se encuentran las normas que regulan los procedimientos judiciales.

Por su parte, el artículo 7° CPR reconoce el principio de legalidad, en virtud del cual los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescribe la ley, requisito este último que comprende a las normas procesales aplicables, entre las que se encuentra el deber de motivación de las sentencias que asiste a todo juez de la República.

El artículo 8° CPR recoge el principio de publicidad de los actos y resoluciones de los órganos del Estado, así como de sus fundamentos, lo que resulta plenamente aplicable a la función jurisdiccional.

El artículo 76 CPR, al consagrar el principio de independencia del poder judicial, hace referencia explícita a los fundamentos y contenido de las resoluciones judiciales.

Por último, el artículo 19 N°3 inciso 6° CPR, dispone que la Constitución asegura a todas las personas que toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado, correspondiendo al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos, contexto en el que resulta de gran relevancia la motivación y fundamentación de las sentencias, evitando de esta forma la arbitrariedad.

Además de las normas constitucionales referidas, el deber de fundamentación de los fallos judiciales se encuentra recogido expresamente en diversas disposiciones de orden legal en materia procesal: artículo 170 N° 4 del CPC, artículo 297 y 342 del Código Procesal Penal, artículo 456 del Código del Trabajo, artículo 32 de la Ley N° 19.968 sobre Tribunales de Familia, artículo 25 y 35 de la Ley 20.600 sobre Tribunales Ambientales, por mencionar algunos.

El Tribunal Constitucional, al acoger requerimientos de inaplicabilidad en materias como la planteada, ha sostenido sobre el punto:

“Que, además de las razones normativas y lo señalado por la doctrina, la jurisprudencia desarrollada por este Tribunal Constitucional, ha establecido que la transgresión del citado deber de motivación se produce tanto si el juez no funda la sentencia como si se impide la impugnación por ese capítulo, del fallo que omite la necesaria justificación y razonamiento. El resultado es el mismo –vulneración del derecho-, producido en este caso por la falta del instrumento que corrija el vicio”.

“Que, en armonía con lo relacionado, puede concluirse que la motivación y fundamentación de las sentencias es connatural a la jurisdicción e ineludible en su ejercicio. Constituye, a la vez que un deber del juzgador y un derecho para el justiciable. Es inherente al derecho a la acción y, por ende, a

la concreción de la tutela judicial efectiva; elementos propios de las garantías de un procedimiento racional y justo, cuya ausencia o limitación vulnera la exigencia constitucional”⁶.

Como contrapartida, aquellos fallos del Tribunal Constitucional que han estado por rechazar la inaplicabilidad han señalado que el objeto de la discusión no trata acerca del deber de fundamentar las sentencias, que es una de las principales herramientas para evitar la arbitrariedad judicial, permitiendo el control de sus contenidos a través de los recursos que la ley contempla.

Se sostiene que en estos casos será necesario distinguir entre el deber de motivación de los fallos, de la garantía de poder solicitar su revisión por un tribunal superior, de manera que la cuestión discutida se resuelve en definir si acaso el denominado derecho al recurso es o no un requisito constitucional del debido proceso y, si ello fuere así, en qué sentido integra tal garantía constitucional. Sobre el particular, se ha señalado:

“Que, en síntesis, la norma constitucional en materia de derecho al recurso en asuntos civiles puede enunciarse así: la Constitución no asegura el derecho al recurso per se, remitiendo su regulación al legislador, quien soberanamente podrá establecerlos como ordinarios o extraordinarios, quedando sólo desde entonces integrados al debido proceso, con sus excepciones. Pero las mismas solo serán constitucionales cuando impidan o restrinjan el acceso al recurso legalmente existente sobre la base de criterios de razonabilidad y proporcionalidad, es decir, para perseguir un fin constitucionalmente legítimo (protección de otros derechos o valores), con mínima intervención o afectación del derecho a defensa (esto es, sin suprimir la defensa, sino compensándola con otros derechos, recursos o medidas o, incluso, con la sola jerarquía e integración del tribunal, dentro de un diseño procesal específico, concentrado e inmediato)[...] Conforme a tales criterios debe realizarse el test de constitucionalidad de aplicación de la norma[...]”⁷.

En consecuencia, los partidarios de esta postura consideran que el derecho/deber de fundamentación no supone per se la existencia de un recurso determinado, y por tanto, no debe confundirse el derecho al recurso como garantía del debido proceso, de un supuesto derecho a un recurso específico. De este modo, cuando el diseño procesal contemple otros medios para corregir el vicio en el procedimiento o cuando exista una razón objetiva para limitar legalmente el acceso a la casación formal en un procedimiento especial, no habrá inconstitucionalidad.

Por consiguiente, estiman que para evaluar la constitucionalidad de la supresión de la casación en la forma por falta de consideraciones de hecho o de derecho en los procedimientos judiciales especiales derivados de reclamaciones tributarias, será necesario revisar el procedimiento en específico que el Código Tributario contempla y determinar si existen otros mecanismos que permitan reclamar del vicio, y eventualmente, corregirlo.

3.3. Posibilidad de impugnar la sentencia por falta de motivación

Sobre este punto, se aprecia una clara diferencia entre aquellas sentencias que están por acoger el requerimiento de inaplicabilidad de las que lo rechazan.

⁶ Sentencia Tribunal Constitucional, 21 de julio de 2016, considerandos decimoprimer y decimosegundo, rol 2898-2015, “Feria Ganaderos Osorno S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

⁷ Sentencia Tribunal Constitucional, 03 de septiembre de 2015, considerando vigesimosexto, rol 2723-2014, “Pirotecnia Igual Chile S.A. con Servicio de Impuestos Internos”.

En el primer grupo, es decir de aquellas que lo acogen⁸, se señala que si bien por mandato constitucional corresponde de manera exclusiva al legislador establecer las garantías de un debido proceso, pudiendo realizar distinciones entre los distintos procedimientos, ello debe conformarse a la Constitución en lo relativo a las garantías de igualdad y de un justo y racional procedimiento, más aún si se considera que el recurso de casación ha sido concebido con el fin de resguardar el respeto al debido proceso y al principio de legalidad, de manera que existiría –a juicio de esta postura- una abierta contradicción entre la limitación a la procedencia del recurso de casación en la forma en los procedimientos especiales de reclamación tributaria y el mandato constitucional contenido en el artículo 19 numeral 3 inciso sexto.

Se sostiene como antecedente que, al consultarse la historia fidedigna del establecimiento de la norma⁹, no existe debate o aporte alguno que permita inferir alguna justificación respecto de la limitación que en ella se contiene.

El no dar lugar a la procedencia de la interposición del recurso de casación en la forma en la situación planteada, impediría la corrección de un vicio de fondo contenido en la sentencia. Así, lo que resulta cuestionable es que la ausencia de un recurso de casación que permita la anulación de la sentencia por carecer de fundamentación puede dejar indemnes este tipo de infracciones, con un grave menoscabo a los derechos de los contribuyentes y del interés público comprometido en una materia que resulta de gran relevancia como es la correcta determinación de los impuestos.

Aceptar la constitucionalidad de la norma supondría una vulneración a la garantía de igualdad ante la ley procesal, reconocida en el artículo 19 números 2 y 3 de la Constitución, pues injustificadamente niega a algunos un recurso de interés general, por el solo hecho de estar sometidos a un procedimiento de carácter especial, no obstante tratarse de sentencias que, tanto en procedimiento ordinario como especial, pudieren adolecer de un mismo vicio, cual es carecer de la fundamentación que sirve de base para su dictación, estableciendo una diferencia arbitraria, al

⁸ Sentencias del Tribunal Constitucional que acogen inaplicabilidad del artículo 768 inciso 2° del CPC en materia tributaria, roles 1373-2009 de 23 de junio de 2010, 1873-2010 de 25 de agosto de 2011, 2529-2013 de 02 de enero de 2015, 2873-2015 y 2898-2015, ambas de 21 de julio de 2016.

⁹ Incorporada por la Ley 3.390 de 15 de julio año 1918. El artículo 5° transitorio de la ley dispuso que la Corte Suprema establecerá, por medio de un auto acordado, la forma en que deben ser redactadas las sentencias definitivas para dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 170 y 785 del Código de Procedimiento Civil, ante lo cual el Máximo Tribunal procedió a dictar el Auto Acordado sobre la forma de las sentencias, de 30 de septiembre de 1920, expresando que las sentencias definitivas de primera o de única instancia y las que revoquen o modifiquen las de otros tribunales, contendrán, en lo que resulta pertinente: 5° Las consideraciones de hecho que sirvan de fundamento al fallo. Se establecerán con precisión los hechos sobre que versa la cuestión que deba fallarse, con distinción de los que hayan sido aceptados o reconocidos por las partes y de aquellos respecto de los cuales haya versado la discusión; 6° En seguida, si no hubiere discusión acerca de la procedencia legal de la prueba, los hechos que se encuentren justificados con arreglo a la ley y los fundamentos que sirvan para estimarlos comprobados, haciéndose, en caso necesario, la apreciación correspondiente de la prueba de autos conforme a las reglas legales; 7° Si se suscitare cuestión acerca de la procedencia de la prueba producida, la exposición de los fundamentos que deben servir para aceptarla o rechazarla, sin perjuicio del establecimiento de los hechos en la forma expuesta en los párrafos precedentes para los fines consiguientes; 8° Establecidos los hechos, las consideraciones de derecho aplicables al caso; 9° La enunciación de las leyes o en su defecto de los principios de equidad con arreglo a los cuales se pronuncia el fallo; 10° Tanto respecto de las consideraciones de hecho como las de derecho, el tribunal observará al consignarlas el orden lógico que el encadenamiento de las proposiciones requiera, y, al efecto, se observará, en cuanto pueda ser aplicable a tribunales unipersonales, lo dispuesto en el artículo 186 del Código de Procedimiento Civil, actual artículo 83 del Código Orgánico de Tribunales.

carecer de motivación razonable, sobre todo considerando la ausencia de discusión legislativa en el establecimiento de la norma.

Cabe hacer presente que la norma excepcional que impedía casar en la forma sentencias carentes de motivación fue ideada para aplicarse en casos igualmente excepcionales. Sin embargo, con el transcurso del tiempo y la especialización en la regulación de las distintas materias, se ha generado que múltiples controversias se sustancien conforme a diversos procedimientos especiales, en aras de una pronta administración de justicia. Empero, la búsqueda de celeridad en la resolución de los conflictos no supone la exclusión deliberada del acceso al recurso de casación, sobre todo considerando el vicio que se trata de subsanar en estos casos.

En materia tributaria, el artículo 140 del Código del ramo dispone que en contra de la sentencia de primera instancia no procede recurso de casación en la forma ni su anulación de oficio, de manera que los vicios que en ella se contengan deberán ser subsanados por la Corte de Apelaciones respectiva. Sin embargo, la disposición no hace referencia a la casación contra la sentencia de segunda instancia que reproduzca los vicios de que adolecía el fallo de primer grado.

En este sentido, la ley no contempla un mecanismo que, en cumplimiento del mandato constitucional, permita al afectado con el vicio ejercer los derechos que correspondan para que él sea subsanado, de manera que la excepción contenida en el inciso 2° del artículo 768 del CPC constituye una diferencia arbitraria, y por tanto, contraria a la Constitución.

Por su parte, aquella jurisprudencia del Tribunal Constitucional que ha estado por rechazar los requerimientos de inaplicabilidad planteados en esta materia¹⁰ –así como los votos de disidencia formulados en las sentencias que los han acogido-, ha sostenido que si bien es cierto, entre las garantías mínimas del debido proceso se contempla la facultad de interponer recursos para revisar las sentencias dictadas por los tribunales inferiores, ello no supone la garantía del establecimiento de un recurso específico, con mayor razón tratándose de uno de derecho estricto y de carácter extraordinario, como es la casación en la forma.

El legislador es libre para establecer procedimientos de única o de doble instancia de acuerdo a la naturaleza del asunto controvertido. Lo relevante es que los justiciables gocen de garantías efectivas de un procedimiento racional y justo, que asegure que no quedarán en la indefensión frente a una eventual arbitrariedad en que incurra el sentenciador. En consecuencia, no habría inconstitucionalidad cuando el legislador procesal ha contemplado otros medios para corregir el vicio o si existe algún fundamento de carácter objetivo en razón del cual se ha estimado pertinente restringir o suprimir legalmente el acceso a la casación formal en un procedimiento especial.

La limitación a la procedencia del recurso de casación en la forma en las reclamaciones tributarias se funda en la naturaleza particular de éstas. Los partidarios de esta postura sostienen que normalmente las reclamaciones tributarias tratan acerca de diferencias en materia de liquidaciones, que si bien deben basarse en determinados fundamentos legales, no serían mucho más que un cálculo aritmético de resta, esto es, la diferencia entre lo declarado y lo que se debe declarar y finalmente, pagar en arcas fiscales, de manera que no se requeriría de mayor fundamentación.

En consecuencia, que el ordenamiento no permita interponer recurso de casación en la forma por falta de motivación de la sentencia no supone la indefensión del afectado: primero, porque se ha desarrollado un procedimiento administrativo tributario con miras a solucionar las diferencias entre

¹⁰ Sentencias del Tribunal Constitucional que rechazan inaplicabilidad del artículo 768 inciso 2° del CPC en materia tributaria, roles 2723-2014 de 03 de septiembre de 2015, 2034-2011 de 05 de julio de 2012, 2137-2011 de 06 de agosto de 2013.

el Servicio de Impuestos Internos y el contribuyente que ha concluido en la liquidación que se impugna. Y segundo, porque se permite interponer recursos de casación en la forma y en el fondo contra fallos de segunda instancia, y este último se concede sin restricciones, permitiendo cubrir todos los aspectos revisables de una liquidación tributaria y que permitiría la corrección del vicio.

En relación con la garantía de igualdad ante la ley, se sostiene que no existiría discriminación arbitraria por otorgar un trato diferente en materia recursiva a aquellos asuntos que se sustancian conforme a normativas especiales en relación con el tratamiento que sobre el punto se otorga a las materias sometidas a procedimientos ordinarios, si aquellos reciben igual tratamiento, cualquiera sea el procedimiento especial de que se trate. Y en materia tributaria, ambos litigantes se encuentran sometidos a la misma limitación en cuanto a los recursos que es posible deducir.

4. LA SANA CRÍTICA Y EL DEBER DE FUNDAMENTACIÓN LAS SENTENCIAS

4.1. *La sana crítica como sistema de valoración de la prueba*

Existen diversos sistemas de valoración de la prueba. En general, es posible distinguir el sistema de prueba legal o tasada, el sistema de libre convicción y el sistema de sana crítica, como un mecanismo intermedio entre los dos primeros¹¹.

En materia tributaria, y como es ya una constante en los nuevos procedimientos¹², nuestro legislador ha optado por el sistema de sana crítica como mecanismo de valoración de la prueba, según dispone el inciso 14 del artículo 132 del Código Tributario.

Este sistema de valoración probatoria amplía las facultades del juez en la apreciación de las probanzas rendidas en juicio, pero dentro de ciertos límites o parámetros, lo que supone también una mayor responsabilidad y confianza¹³.

Siguiendo a Couture, el juez que debe decidir con arreglo a la sana crítica, no es libre de razonar a voluntad, discrecionalmente, arbitrariamente. Esta manera de actuar no sería sana crítica, sino libre convicción. Así, define la sana crítica como “la unión de la lógica y de la experiencia, sin excesivas abstracciones de orden intelectual, pero también sin olvidar esos preceptos que los filósofos llaman de higiene mental, tendientes a asegurar el más certero y eficaz razonamiento”¹⁴.

La característica fundamental de un sistema de sana crítica es que la valoración de la prueba se debe realizar de una manera objetiva y racional, lo que permite diferenciarla del sistema de libre convicción. Lo anterior implica recurrir a parámetros objetivos que guíen la valoración y eviten que el juez caiga en una apreciación discrecional y subjetiva de la prueba¹⁵. Estos parámetros objetivos

¹¹ COUTURE (2007) p. 219; MATURANA BAEZA (2014) p. 70.

¹² Ejemplos de materias en los que se ha optado por la valoración de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica encontramos en informes de peritos (artículo 425 del Código de Procedimiento Civil); juicios de familia (artículo 32 de la Ley N° 19.968); proceso penal (art. 297 del Código Procesal Penal); juicios laborales (art. 456 y 459) del Código del Trabajo; medio ambiente (artículo 35 de la Ley N° 20.600); derechos de los consumidores (artículo 51 de la Ley 19.496); procedimientos ante los juzgados de policía local (artículo 14 de la Ley N° 18.287); recurso de protección (Auto Acordado de la Corte Suprema N° 94-2015, N° 5); artículo 10 inciso 2 de la Ley N° 20.609 o Ley Zamudio); juicio de oposición en el procedimiento concursal de liquidación (art. 121-128 ley 20.720), etc.

¹³ GONZÁLEZ CASTILLO (2006) p. 94.

¹⁴ COUTURE (2007) pp. 221 y 222.

¹⁵ MATURA BAEZA (2014) p. 139.

son reglas de inferencia que le permiten conectar las pruebas rendidas con las hipótesis probatorias planteadas por las partes, de forma de otorgar grados de confirmación de éstas¹⁶.

4.2. Elementos de la sana crítica

Couture sostiene que dentro de los parámetros racionales u objetivos que debe seguir y respetar el juez al valorar la prueba de acuerdo a la sana crítica se comprenden la lógica, concebida como la sana razón, y las máximas de la experiencia, entendidas como un conocimiento experimental de las cosas¹⁷.

En nuestro sistema jurídico los elementos que integran la sana crítica y que el juzgador deberá respetar al momento de valorar la prueba, son los principios de la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente afianzados.

En asuntos tributarios, para describir en qué consiste la sana crítica, nuestro legislador ha reiterado los mismos conceptos que ha empleado en los demás sistemas y procedimientos en que se ha dado cabida a esta forma de valoración de las probanzas, incorporando como cuarto elemento las razones jurídicas, tal como ha hecho en materia penal, laboral y ambiental. En efecto, el artículo 132 inciso 14 del Código Tributario dispone que el Juez Tributario y Aduanero, al apreciar las pruebas conforme a las reglas de la sana crítica “deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador”.

Tradicionalmente, se ha sostenido que la sana crítica se compone de tres elementos: la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente afianzados.

Siguiendo en este punto a Maturana Baeza, la lógica, en sentido estricto, alude a las reglas formales del razonamiento, y no a aquello que el sentido común califica como “lo razonable”. En este orden de ideas, cuando el legislador dispone que el sentenciador, al valorar la prueba, no podrá contradecir los principios de la lógica, se está refiriendo a las reglas de la lógica formal, y que corresponden a los principios de identidad, de no contradicción, del tercero excluido y de razón suficiente¹⁸.

Por su parte, las máximas de la experiencia han sido definidas por Stein como “definiciones o juicios hipotéticos de contenido general, desligados de los hechos concretos que se juzgan en el proceso, procedentes de la experiencia, pero independientes de los casos particulares de cuya observación se han inducido y que, por encima de esos casos, pretenden tener validez para otros nuevos”¹⁹.

¹⁶ MATURA BAEZA (2014) p. 179; GONZÁLEZ CASTILLO (2006) p. 100.

¹⁷ COUTURE (2007) pp. 221-223.

¹⁸ MATURANA BAEZA (2014) pp. 236-237.

¹⁹ STEIN (1988) p. 27.

Los conocimientos científicamente afianzados pueden ser considerados como una categoría intermedia entre la lógica y las máximas de la experiencia²⁰. La doctrina nacional ha señalado que aquellos están constituidos por el saber humano proporcionado por las ciencias²¹.

Por último, las razones jurídicas, elemento no considerado comúnmente por la doctrina como parte de los parámetros que conforman la sana crítica, pueden definirse como la cita de normas legales, de principios o doctrinas generalmente aceptados por la comunidad legal, en la medida que sean aplicables a lo que se discute²².

Corresponden a un aspecto más amplio que al solo ámbito normativo, llegando incluso a definirse como el conjunto de razones que un tribunal puede dar, de manera legítima para justificar sus decisiones²³.

La determinación del alcance de esta expresión pudiere resultar relevante a la hora de pretender fundar un recurso de casación en el fondo en su omisión o errada aplicación en la fundamentación de la sentencia, según analizare más adelante.

Finalmente, González Castillo ha incorporado como elemento integrante de la sana crítica la obligación de fundamentar la sentencia, rasgo que permite distinguir este sistema del sistema de la libre o íntima convicción²⁴.

4.3. El deber de fundamentación de las sentencias en el sistema de la sana crítica²⁵

No cabe duda que toda sentencia debe ser fundamentada. “Es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión. El deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada a la correcta administración de justicia, que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad de las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática”²⁶.

En un sistema de sana crítica, la motivación de las sentencias aparece como un elemento fundamental y diferenciador de un sistema de libre convicción²⁷. Esta característica esencial deriva

²⁰ MATURANA BAEZA (2014) p. 210.

²¹ CERDA SAN MARTÍN (2008) p. 39.

²² LASO CORDERO (2009) p. 145.

²³ NUÑEZ VOGUERO (2012) p. 28.

²⁴ GONZÁLEZ CASTILLO (2006) p. 100.

²⁵ Sostienen que la sana crítica implica un deber judicial de fundamentar la sentencia: AVILES MELLADO, (2004) pp. 177-195; GONZÁLEZ CASTILLO (2006) pp. 99-104; PEÑAILILLO AREVALO (1989) p. 19.

²⁶ Sentencia Corte Interamericana de Derechos Humanos, 27 de enero de 2009. Serie C Nº 193, "Tristan Donoso Vs. Panamá", párrafo 152. En el mismo sentido Sentencia Corte Interamericana de Derechos Humanos, 01 de julio de 2011, "Chocrón Chocrón Vs. Venezuela", párrafo 118.

²⁷ Sobre el particular, véase MATURANA BAEZA (2014) pp. 89 y ss. El sistema de libre convicción o de libre valoración de la prueba confía esta actividad a la subjetividad del juez. Se considera la noción psicológica del convencimiento del sentenciador, a las creencias que se producen en su mente, lo que lo convierte en un sistema eminentemente subjetivo. Por esta misma razón, no se exige expresar en la sentencia los fundamentos de valoración de la prueba, privilegiándose la economía procesal por sobre las garantías de los justiciables.

de ser la sana crítica un sistema objetivo y racional de valoración de la prueba²⁸. La mayor confianza depositada por el legislador en el juez supone como contrapartida, una mayor responsabilidad para éste, la que se materializa en el deber que le asiste de expresar en sus sentencias la argumentación de sus decisiones, como instrumento de garantía de justicia de lo resuelto y de la legitimación del papel del sentenciador²⁹, excluyendo la arbitrariedad y discrecionalidad. La fundamentación sirve entonces, por una parte, como garantía a las partes a fin de que conozcan las razones de la sentencia e impugnarla; y por otra, como control de la arbitrariedad, en aras de legitimar la jurisdicción frente a la sociedad³⁰.

Motivar la sentencia no es exteriorizar la íntima convicción del juez, el proceso mental que hubiere tenido lugar, porque ello es algo que le ocurre a él de manera personal, un acto involuntario, al que no podría recurrir como justificación³¹. Una visión subjetivista acerca del deber de motivación no nos parece acertada, por cuanto ello se asemeja más a un sistema de libre convicción.

Fundamentar la sentencia es justificar de manera racional y razonada, la valoración que se atribuye a cada medio de prueba, y que permiten tener por acreditada una determinada hipótesis, conduciendo finalmente a la decisión sobre los hechos que fueron objeto de la controversia que resuelve el fallo.

La motivación además debe ser completa³², esto es, debe referirse a todos los aspectos de hecho y de derecho de la decisión. El juez debe analizar, valorar y ponderar todos los medios de prueba aportados al proceso, debiendo incluso hacerse cargo de aquella prueba que descarta³³.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional se ha pronunciado acerca del deber de motivación de las sentencias, señalando “que si la decisión judicial solo puede recaer sobre una solución legítima; para ser aceptable desde un punto de vista jurídico y atribuirle validez, es evidente que la motivación de la sentencia es esencial. Ella es la justificación -no la explicación- de la resolución; se trata de un discurso cerrado, de clausura: una vez dictado el fallo, debe contener los requisitos de la justificación, no pudiendo ser variado o modificado”³⁴.

Recordemos que en nuestro ordenamiento, puede estimarse que el deber de motivación de las sentencias, se encuentra recogido de manera implícita en la Constitución Política de la República, en el artículo 19 N° 3 inciso 6, como garantía del debido proceso o de un procedimiento racional y justo. Pero también en otras normas constitucionales interpretadas en su conjunto (artículos 6, 7, 8, 76 CPR).

²⁸ En este sentido TARUFFO (2006); COUTURE (2007) pp. 222 ss. En la doctrina nacional, MATURANA BAEZA (2014) pp. 287 ss.; GONZALEZ CASTILLO (2006).

²⁹ TARUFFO (2006) p. 333.

³⁰ MATURANA BAEZA (2014) p. 297.

³¹ MATURANA BAEZA (2014) p. 296. En el mismo sentido, ACCATINO SCAGLIOTTI (2006) p. 45

³² En este sentido, TARUFFO (2006) p. 380.

³³ En oposición a la teoría de la motivación implícita. Sobre el punto, véase TARUFFO (2006) pp. 369 ss. y 380 ss.; MATURANA BAEZA (2014) p. 297.

³⁴ Sentencia Tribunal Constitucional dictada en causa rol 1373-2009 de 23 de junio de 2010, “Clasificadora de Materiales de Minería y otra con Fisco”.

A nivel legislativo, el deber de motivación se recoge, fundamentalmente en el N° 4 del artículo 170 del CPC, y se reitera en diversas materias. Así, en los artículos 297 y 342 del Código Procesal Penal, artículo 456 del Código del Trabajo, artículo 32 de la Ley N° 19.968 sobre Tribunales de Familia, artículo 25 de la Ley N° 20.600 sobre Tribunales Ambientales, entre otras.

En materia tributaria, el deber de fundamentación de los fallos judiciales también se reconoce de manera expresa en el artículo 144 primera parte del Código Tributario al señalando que “[L]os fallos pronunciados por el tribunal tributario deberán ser fundados”.

En un sistema de sana crítica, como el que rige en el procedimiento tributario, la fundamentación de la sentencia exige que el sentenciador exprese en ella las razones jurídicas y las lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales asigna valor a las pruebas rendidas o las desestima, tomando en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que le convence.

En este sentido, resulta destacable el fallo pronunciado por la Corte Suprema en causa rol 7213-2010 de 25 de abril de 2011, que se refiere latamente a la sana crítica, su concepción, alcances y contenido y al deber de motivación de las sentencias, cuya orientación se exply en el sentido que se ha venido señalando³⁵.

³⁵ En el considerando sexto señala, que en función de los enunciados formulados por el legislador en relación con la sana crítica, “... se puede expresar: a) La sana crítica compone un sistema probatorio constituido por reglas que están destinadas a la apreciación de la prueba rendida en el proceso, dirigidas a ser observadas por los magistrados. b) Específicamente las reglas de la sana crítica imponen mayor responsabilidad a los jueces y, por lo mismo, una determinada forma en que deben ejercer sus funciones, que está referida a motivar o fundar sus decisiones de manera racional y razonada, exteriorizando las argumentaciones que le han provocado la convicción en el establecimiento de los hechos, tanto para admitir o desestimar los medios probatorios, precisar su validez a la luz del ordenamiento jurídico, como el mérito mismo que se desprende de ellos. c) La valoración de la prueba en la sentencia requerirá el señalamiento de todos los medios de prueba, explicitando aquellos mediante cuyo análisis se dieron por acreditados cada uno de los hechos, de modo de contener el razonamiento utilizado para alcanzar las conclusiones a que llegare la sentencia. d) El análisis y ponderación de la prueba debe ser efectuado de manera integral, esto es, haciéndose cargo y examinando en la fundamentación destinada a la fijación de los hechos, de toda la prueba producida por las partes en el juicio, tanto en la que sustenta su convicción, como aquella que es descartada. Es más, bajo los principios de exclusión de la prueba en etapas anteriores a la sentencia, nada priva que el análisis se extienda a ellas, pero para el sólo efecto de dejar constancia de la trascendencia de aquella determinación. e) Los sentenciadores dejarán explicitadas en la sentencia las razones jurídicas, los principios de la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente afianzados en cuya virtud le asignan valor o desestiman las pruebas. f) Se agrega por el legislador la orientación que, en el ejercicio de la función reseñada, el sentenciador deberá tener especialmente en consideración, esto es, la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de la prueba rendida entre sí y de ésta con los demás antecedentes del proceso. g) La explicitación en la aplicación de las reglas de la sana crítica está dirigido al examen de las partes y ciudadanos en general, como el control que eventualmente pudieran llegar a efectuar los tribunales superiores mediante la aplicación del sistema recursivo que cada materia o procedimiento contemple, en que debe revelar y conducir lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador en la ponderación de la prueba. Resulta inquestionable el hecho que el legislador fijó su atención en dotar de garantías a las reglas de la sana crítica, con el objeto que fueran fácilmente observables. Pero del mismo modo, el aspecto fundamental queda determinado en precisar en la sentencia las razones jurídicas, los principios de la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente afianzados en cuya virtud le asignan valor o desestiman las pruebas rendidas en el proceso”.

El deber de fundamentación de las sentencias se encuentra íntimamente ligado a la forma de apreciar la prueba conforme a las reglas de la sana crítica, de manera que se falta al deber de motivación no solo cuando la resolución carece totalmente de razonamiento que permita justificar la decisión que ella contiene, sino también cuando se han vulnerado las normas sobre valoración probatoria.

5. LA AUSENCIA DE MOTIVACIÓN COMO CAUSAL DE CASACIÓN EN EL FONDO EN UN SISTEMA DE SANA CRÍTICA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE RECLAMACIÓN TRIBUTARIA

5.1. Planteamiento del problema

En derecho comparado, y en general, en nuestra doctrina, se ha entendido que, salvo en materia penal, el legislador tiene plena libertad para determinar los medios de impugnación que procedan en los distintos tipos de procedimiento³⁶, de manera que el derecho al recurso, como elemento del derecho a la tutela judicial, se satisface en materias civiles, en la medida que se garantice el acceso a los medios de impugnación cuando ellos han sido legalmente previstos³⁷.

Como se expuso en capítulo anterior³⁸, en materia tributaria, nuestro legislador ha contemplado la procedencia de los recursos de casación en el fondo y en la forma en contra de la sentencia de segunda instancia, pero respecto de la casación formal ella se encuentra limitada, de manera que no es posible fundarla en haberse omitido en la sentencia las consideraciones de hecho y de derecho que le sirven de fundamento.

El artículo 144 del Código Tributario, recogiendo el deber de motivación de las sentencias, dispone que los fallos pronunciados por el tribunal tributario deberán ser fundados. Y agrega que la omisión de este requisito, así como de los establecidos en el inciso décimo cuarto del artículo 132, relativos al sistema de sana crítica y los parámetros objetivos que debe expresar el juez en su sentencia en la valoración de la prueba, deberán ser corregidos por la Corte de Apelaciones, conociendo del recurso de apelación.

La apelación autoriza al tribunal superior para revisar no solo los aspectos de derecho, sino todas las cuestiones de hecho, incluida la valoración de la prueba efectuada por el tribunal a quo, por lo que el control de la valoración probatoria por la vía de la apelación en un sistema de sana crítica no presenta particulares dificultades, pues este medio de impugnación permite realizar un control de mérito de la sentencia, bastando el agravio para que se autorice su interposición³⁹.

El problema se plantea entonces en aquellos casos en que la Corte de Apelaciones no corrige el vicio, encontrándonos frente a una sentencia carente de fundamentos o que ha vulnerado las normas sobre apreciación de la prueba conforme a la sana crítica. Si entendemos que ambos vicios corresponden a una infracción de carácter formal y que, como tales, quedarían únicamente amparados por la causal de casación en la forma establecida en el artículo 768 N° 5 en relación con el artículo 170 N° 4, ambos del CPC, presentada la situación planteada, tales infracciones resultarían

³⁶ La discusión acerca de si existe un derecho al recurso en materias civiles, o bien, si por el contrario, éste solo se restringe al ámbito penal, fue expuesta recientemente en columnas de opinión publicadas en El Mercurio Legal de 18 de diciembre de 2015, 15 de enero de 2016 y 22 de enero de 2016.

³⁷ BORDALÍ SALAMANCA (2011) p. 334.

³⁸ Marco normativo del recurso de casación en la forma en materia tributaria, p. 2.

³⁹ MATURANA BAEZA (2014) p. 364.

indemnes, vulnerándose a mi juicio, el principio del debido proceso, en la medida que no se permite conocer a las partes las razones que han derivado en la resolución definitiva del tribunal, lo que no satisface suficientemente el imperativo de justicia para los intervinientes y menos aún cumple con la función de validar la labor jurisdiccional frente a la sociedad, especialmente si se considera que el deber de motivación de las sentencias es expresión de un sistema democrático, en tanto permite el control popular de los poderes estatales, el que solo podrá ejercerse en la medida que se cumpla con la publicidad de la sentencia y sus motivos, evitando el ejercicio arbitrario del poder⁴⁰.

El derecho a recurrir de un fallo ante un tribunal superior se encuentra reconocido en nuestra Constitución Política de la República, como una garantía del debido proceso, que no es sino una expresión de los principios favor persona y de progresividad en materia de interpretación de derechos humanos recogidos en tratados internacionales vigentes e incorporados al derecho interno, los que limitan el ejercicio de la soberanía del Estado, imponiendo a todos los agentes estatales el deber de respetar, asegurar y promover tales derechos. El derecho al recurso encuentra su consagración expresa en los artículos 8.2.h de la Convención Americana de Derechos Humanos y en el artículo 14.5 del Pacto de Internacional de Derechos Civiles y Políticos⁴¹.

Si bien, existen autores que consideran que el derecho al recurso, en tanto garantía del debido proceso, tiene aplicación únicamente en materia penal⁴², sede en la que especialmente se ha desarrollado su contenido y delimitación, estimo que se trata de una garantía plenamente aplicable en procedimientos de otra naturaleza como elemento del debido proceso constitucional. “El debido proceso es uno y sus garantías se deben aplicar a todo proceso independiente del objeto del mismo, ya que las exigencias mínimas que reclama son en interés del justiciable y no del juez o tribunal, por ello, en una interpretación armónica del texto constitucional y por imposición del postulado favor persona, su contenido es exigible en jurisdicciones extrapenales”⁴³. Así, las garantías del debido proceso se extienden a todo acto emanado del Estado que pueda afectar derechos⁴⁴.

La jurisprudencia emanada de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, organismo del que emana la interpretación última de la Convención Americana de Derechos Humanos, se ha pronunciado igualmente en este sentido: “Ya la Corte ha dejado establecido que a pesar de que el citado artículo (8°) no especifica garantías mínimas en materias que conciernen a la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del mismo precepto se aplica también a esos órdenes y, por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal”⁴⁵.

Sin perjuicio de compartir el criterio de que en asuntos civiles el derecho al recurso supone la posibilidad de acceso a él en la medida en que el legislador lo hubiere previsto, es lo cierto que en ese cometido se debe garantizar un procedimiento racional y justo, principio que, siguiendo una

⁴⁰ MATURANA BAEZA (2014) pp. 313 ss.

⁴¹ VALENZUELA VILLALOBOS (2013) pp. 724 y 725.

⁴² DUCE et al (2015). DUCE et al (2016).

⁴³ VALENZUELA VILLALOBOS (2013) p. 728.

⁴⁴ Sobre el particular, véase SALMON Y BLANCO (2012) pp. 84-89.

⁴⁵ Sentencia Corte Interamericana de Derechos Humanos, 24 de septiembre de 1999, Serie C. N° 55, “Tribunal Constitucional vs. Perú”, párrafo 70.

interpretación acorde con los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentran vigentes, no se satisface suficientemente si no es posible reclamar de un vicio de entidad tal como el de carecer la sentencia de motivación.

En este orden de ideas, cabe plantearse, si la casación en la forma se encuentra limitada de la manera señalada, en los procedimientos tributarios, luego nos preguntaremos: ¿es posible reclamar del vicio expuesto por la vía de la casación en el fondo?

5.2. El recurso de casación en el fondo como medio para impugnar una sentencia carente de fundamento en un sistema de sana crítica

El recurso de casación puede definirse como “un recurso procesal que la ley otorga a las partes para obtener la invalidación de una sentencia cuando ésta ha sido dictada en un procedimiento vicioso o cuando el tribunal ha infringido la ley decisoria del conflicto al resolverlo”⁴⁶.

El objetivo de este recurso es la nulidad de una sentencia por contener una infracción, ya sea a las normas sobre la substanciación del procedimiento contenidas en la ley o a la ley de carácter sustantivo. En el primer caso, estaremos frente a un recurso de casación formal y en el segundo, frente a un recurso de casación en el fondo.

No constituye instancia ni puede interponerse para impugnar solo el mérito de la resolución, sino que es necesaria la infracción de ciertos requisitos establecidos para la validez de la sentencia y que esa infracción esté considerada expresamente por la ley como causal que autorice la interposición del recurso. Por esta razón, se trata de un medio de impugnación extraordinario en un doble carácter, ser procedente en contra de ciertas resoluciones judiciales y solo por la causal específica contemplada en la ley.

El recurso de casación permite a los Tribunales Superiores ejercer un rol fiscalizador respecto de los inferiores, buscando la recta aplicación de las normas, unificando el criterio de interpretación judicial.

La doctrina ha definido el recurso de casación en el fondo como un recurso extraordinario que la ley concede a la parte agraviada con ciertas resoluciones judiciales para obtener la invalidación de éstas cuando han sido pronunciadas con infracción de ley y esta infracción ha influido sustancialmente en lo dispositivo del fallo⁴⁷.

El artículo 767 del CPC dispone que el recurso de casación en el fondo procede, en lo que resulta pertinente, en contra de las sentencias definitivas inapelables, dictadas por las Cortes de Apelaciones, “siempre que se hayan pronunciado con infracción de ley y esta infracción haya influido sustancialmente en lo dispositivo de la sentencia”.

⁴⁶ BENAVENTE (1997) p. 217.

⁴⁷ ESPINOZA SOLIS DE OVANDO (1980) p. 219.

Así, la causal que autoriza la interposición del recurso de casación en el fondo es que se denuncie una infracción de ley⁴⁸ y que esa infracción haya influido sustancialmente en lo dispositivo del fallo.

Han sido la doctrina y la jurisprudencia quienes han permitido delimitar cuándo se entiende que estamos en presencia de una infracción de ley, lo que se produciría en las siguientes situaciones: i) contravención formal de ley; ii) errónea interpretación de la ley; iii) falsa aplicación de la ley; e iv) infracción a las leyes reguladoras de la prueba.

Tradicionalmente se ha concebido que en un sistema de prueba legal o tasada, por la vía de la casación en el fondo la Corte Suprema solo puede controlar las cuestiones de derecho y no las de hecho, salvo cuando se han infringido las normas reguladoras de la prueba. Sin embargo, bien puede estimarse que en tales casos, no se trata en estricto rigor de una excepción, dado que ellas una limitación de las facultades del juez para la determinación de los hechos, que se encuentran expresamente establecidas en la ley y, en consecuencia, su vulneración constituirá una infracción de norma. Así, la jurisprudencia de la Corte Suprema ha estimado que “cabe entender vulneradas las normas reguladoras de la prueba, principalmente cuando los sentenciadores invierten el onus probandi o carga de la prueba, rechazan las pruebas que la ley admite, aceptan las que la ley rechaza, desconocen el valor probatorio de las que se produjeron en el proceso cuando la ley le asigna un determinado carácter obligatorio o alteran la procedencia que la ley les diere”⁴⁹, concepción se que aviene plenamente con la idea de un sistema de valoración de la prueba reglado.

La duda surge en relación con el sistema de la sana crítica, en cuanto a si es posible considerar que la infracción a las disposiciones que establecen la forma de apreciación de la prueba constituye una infracción de ley que autoriza la interposición de un recurso de casación en el fondo por vulneración a las normas reguladoras de la prueba.

En general, es posible distinguir las normas reguladoras de la prueba porque ellas constituyen un mandato, limitación o prohibición a las facultades del sentenciador para apreciar las probanzas rendidas en juicio, con miras al establecimiento de la verdad de los hechos sometidos a su decisión.

En un primer momento, nuestra doctrina⁵⁰ y jurisprudencia han estimado que las normas sobre apreciación de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica son las normas del correcto entendimiento humano, que “conduce[n] al descubrimiento de la verdad por los medios que aconsejan la razón y el criterio racional puesto en juicio. Las reglas que la constituyen no están expresamente previstas en la ley, por ende, se trata de un proceso intelectual, interno y subjetivo del que analiza. Es una materia esencialmente de apreciación y, por lo mismo, de hecho, cuya

⁴⁸ Se ha discutido en doctrina cuál es el alcance que debe darse a la voz “ley” utilizada por el legislador, discusión que cobra mayor relevancia si se considera que el artículo 772 del CPC dispone que en los recursos de casación en el fondo deberán expresarse en qué consiste el o los errores de derecho de que adolece la sentencia recurrida y de qué manera ese o esos errores han influido sustancialmente en lo dispositivo del fallo. La discusión se ha centrado principalmente en torno a si es posible interponer recurso de casación en el fondo por vulneración a normas constitucionales. Sobre el particular puede revisarse ROMERO SEGUER et al (2008) pp. 225-259. Véase también MOSQUERA RUIZ Y MATURANA MIQUEL (2010) pp. 298 ss.

⁴⁹ Corte Suprema, 13 de julio de 2000, Revista de Derecho y Jurisprudencia, t. 97, sec. 1ª, p. 132; Corte Suprema, 31 de julio de 2000, Revista de Derecho y Jurisprudencia, t. 97, sec. 1ª, p. 141. En igual sentido, entre otros, Corte Suprema, 29 de enero de 1998, Revista de Derecho y Jurisprudencia, t. 95, sec. 1ª, p. 9; Corte Suprema, 1º de octubre de 1998, Revista de Derecho y Jurisprudencia, t. 98, sec. 1ª, p. 167.

⁵⁰ Sobre este tema resulta interesante artículo de LLARROUCAU TORRES (2015) p. 7-36.

estimación corresponde exclusiva y privativamente a los jueces del fondo”⁵¹. Las reglas de la sana crítica y la apreciación de la prueba conforme a ellas se conciben como un proceso de convicción del juez, más vinculado a consideraciones de orden psicológico, que impiden su revisión por la Corte de casación, en una concepción subjetivista de este sistema de valoración probatoria.

Sin embargo, y de manera favorable, paulatinamente, se ha ido avanzando hacia un sistema de sana crítica entendido como independiente de la convicción o psicología del sentenciador⁵². Ello posibilita el control externo de la motivación de la sentencia y de los parámetros objetivos utilizados para la valoración de la prueba y el establecimiento de los hechos, de manera que por mandato legal, el juez debe apreciar la prueba de acuerdo a los elementos racionales que la misma ley contempla –razones jurídicas, principios de la lógica, máximas de la experiencia y conocimientos científicamente afianzados- y debe motivar de manera completa la determinación de los hechos⁵³. De este modo, la sentencia no cumple con el deber de fundamentación no solo cuando efectivamente no manifiesta los motivos en que se basa la resolución del tribunal o lo hace de manera incompleta, sino también cuando en su razonamiento se aparta de las reglas sobre valoración probatoria conforme a la sana crítica, en tanto ellas han sido expresamente establecidas por la ley, vulnerando las normas reguladoras de la prueba. En este sentido, y de manera más amplia, la Corte Suprema ha señalado que “las leyes reguladoras de la prueba susceptibles de casación en el fondo, 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”⁵⁴.

Siguiendo este razonamiento, podemos sostener que la infracción a las razones jurídicas, principios de la lógica, máximas de la experiencia y conocimientos científicamente afianzados que debió referir el juez al momento de valorar la prueba en su sentencia o la omisión de las mismas, constituye una infracción de naturaleza normativa y no meramente racional, en tanto están establecidos en la legislación como elementos de la sana crítica y por tanto, adquieren el carácter de norma reguladora de la prueba.

El hecho de que la infracción a un elemento de la sana crítica contemplado expresamente en la ley sea de naturaleza normativa, no se opone a la idea que en un sistema de sana crítica exista una valoración racional de la prueba, pues una cuestión es que la apreciación de la prueba se realice de acuerdo a criterios o parámetros objetivos de manera racional, cuyo contenido está determinado por la ley y otra es que la infracción de tales elementos sea considerada como una infracción legal.

La sana crítica impone a los jueces la obligación de observar los parámetros que establecen las reglas de las razones jurídicas, la lógica, las máximas de la experiencia y el conocimiento científico afianzado, en lo que se refiere al modo de apreciar las probanzas y a la adopción de los hechos que se estimen probados.

En este orden de ideas, me parece plausible plantear que esta vulneración, en tanto es de naturaleza normativa, puede ser controlada por la vía de la casación en el fondo, fundada ésta en la ausencia de motivación de la sentencia o en apartarse en la determinación de los hechos y la valoración de las

⁵¹ Corte Suprema, 13 de mayo de 2013, rol N° 7843-2012, sobre casación en el fondo presentada en procedimiento de familia.

⁵² Sobre el particular ACCATINO STAGLIONI (2006) pp. 39 ss; LARROUCAU TORRES (2015) pp. 7-36.

⁵³ MATURANA BAEZA (2014) pp. 369-370.

⁵⁴ CS, 4 de enero de 2001, RDJ, t. 98, sec. 1ª, pp. 15-19.

probanzas rendidas para acreditarlos, de las razones jurídicas, los principios de la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente afianzados. De esta manera, se habilitaría a la Corte para conocer y pronunciarse acerca de la determinación y alcance de los hechos, en tanto se habrían vulnerado las normas aplicables para su determinación y establecimiento.

Es importante en este punto señalar que cualquier norma o actuación del Estado debe ser analizada no solo en función de la norma constitucional nacional, sino también en función de las obligaciones asumidas por aquel en materia de derechos humanos, en general y en función de la Convención Americana, en particular, a través del denominado control de convencionalidad. Y si bien, son los Estados los llamados a cumplir este control, la Corte Interamericana ha señalado que las autoridades implicadas en el cumplimiento de esa función son las del poder judicial⁵⁵. Son ellas las llamadas finalmente a ejercer el control de convencionalidad entre las normas internas y la Convención Americana, en el marco de sus respectivas competencias y de las regulaciones procesales correspondientes⁵⁶, labor en la que deberán tener en cuenta no solo el tratado, sino también la interpretación que de éste ha hecho la Corte Interamericana de Derechos Humanos⁵⁷.

Esta interpretación permite armonizar adecuadamente las exigencias del debido proceso, particularmente el deber de motivación de las sentencias y el derecho al recurso, entendiendo que ambos tienen una aplicación amplia, a la luz de las exigencias establecidas en los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentra vigentes, especialmente la Convención Americana de Derechos Humanos.

Así, por la vía del control de convencionalidad, la Corte Suprema se encuentra facultada para interpretar de este modo la norma contenida en los artículos 768 inciso segundo del Código de Procedimiento Civil en relación con el artículo 132 inciso 14 del Código Tributario.

Sobre este punto, y en una interpretación que se aviene con lo que venimos señalando, la Corte Suprema ha sostenido que el objeto del recurso de casación en el fondo es “fijar el recto sentido y alcance de las leyes sustantivas aplicadas a la solución de la litis, sin que sea admisible por su intermedio la alteración de los presupuestos fijados, salvo que en ese establecimiento los jueces del grado hayan infringido las leyes reguladoras de la prueba, lo que, en la especie, no se advierte, ni ha sido así denunciado por el recurrente quien no explica la forma en que la lógica o la experiencia habrían sido transgredidas en la decisión adoptada”⁵⁸.

Cabe recordar además que, para que tenga lugar la invalidación de la sentencia por la vía de la casación en el fondo, la infracción a las normas reguladoras de la prueba, entendida en un sistema de sana crítica, debe influir sustancialmente en lo dispositivo del fallo, de manera tal que la falta de

⁵⁵ SALMON Y BLANCO (2012) pp. 49 y 50.

⁵⁶ Sentencia Corte Interamericana de Derechos Humanos, “Ibsen Cárdenas e Ibsen Peña Vs. Bolivia”, 01 de septiembre de 2010, párrafos 219 y 220; “Gómes Lund y otros (Guerrilha do Araguaia) Vs. Brasil, 24 de noviembre de 2010, párrafo 176; Almonacid Arellano y otros Vs. Chile, 26 de septiembre de 2006, párrafo 124.

⁵⁷ Sentencia Corte Interamericana de Derechos Humanos, “Cabrera García y Montiel Flores Vs. México”, 26 de noviembre de 2010, párrafo 225.

⁵⁸ Sentencia Corte Suprema dictada en causa rol N° 6.362-2010 de 05 de octubre de 2010, sobre casación en el fondo presentada en procedimiento de laboral.

motivación de la sentencia o una errada aplicación de los elementos que la integran tenga un efecto directo en la decisión del juez, determinando su decisión.

Estimo que la casación en el fondo es el mecanismo adecuado para impugnar una sentencia dictada en segunda instancia en un procedimiento de reclamación tributaria, cuando en ella se reitera el vicio cometido en el fallo de primera instancia, al faltar la motivación del fallo o vulnerarse las normas sobre apreciación de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica⁵⁹.

5.3. El recurso de casación en el fondo por falta de motivación de la sentencia en la jurisprudencia reciente de la Corte Suprema en materia tributaria (años 2013 a 2017).

En un sistema de apreciación de la prueba conforme a la sana crítica la motivación de la sentencia constituye un elemento fundamental, de manera que se vulneran las pautas que ella impone no solo cuando efectivamente se infringen las razones jurídicas, lógicas, de experiencia o científicas al ponderar la prueba rendida, sino también cuando en la sentencia se omite el razonamiento que constituye la fundamentación de la decisión adoptada.

Sin embargo, para un adecuado análisis del contenido de la jurisprudencia consultada, y siguiendo el razonamiento que en ellas se aprecia, es necesario distinguir entre lo que denominare el recurso de casación en el fondo fundado en la vulneración de las reglas de la sana crítica propiamente tal; y el recurso de casación en el fondo por la causal de falta de motivación de la sentencia.

En relación con el primer tipo, esto es, el recurso de casación en el fondo por vulneración a las normas sobre apreciación de la prueba conforme a la sana crítica, si bien han sido rechazados, este

⁵⁹ Podría plantearse que, si se considerase que no procede casación en el fondo, el recurso de queja sería un mecanismo apto para reclamar de la falta o abuso grave. Sin embargo, considero que la naturaleza esencialmente disciplinaria de este medio de impugnación, impide la modificación de la resolución que motiva su interposición, aun cuando en la práctica jurisprudencial se proceda a modificarla. Argumentos para sostener que la Corte Suprema, al acoger un recurso de queja, no se encuentra facultada para modificar el contenido de la resolución encontramos a propósito de la historia fidedigna de la ley: a) La intención de la reforma introducida al artículo 545 del Código Orgánico de Tribunales por la Ley 19.374 de 18 de febrero de 1995 fue precisamente evitar que el recurso de queja fuese una tercera instancia de facto. b) En el senado se propuso una indicación por la cual si la Corte Suprema, ejerciendo sus atribuciones disciplinarias de oficio, debiese modificar una resolución, requeriría acuerdo del pleno. Esta indicación fue rechazada por estimar que por la vía disciplinaria no puede alterarse el contenido de una resolución. c) En el senado se propuso otra indicación por la cual previo al fallo del recurso debía haber transcurrido el término de emplazamiento. Nuevamente, se rechazó tal indicación, por estimar que ello presupone la alteración de lo resuelto en el juicio, lo cual no se condice con un recurso meramente disciplinario. d) En el informe de la Cámara de Diputados, se estableció expresamente que la excepción a propósito de las sentencias de árbitros arbitradores, se funda en que respecto de ello no existe el recurso de casación en el fondo que permita subsanar fallos aberrantes o sin respetar los principios básicos de equidad. Partidario de esta posición es el profesor Raúl Tavolari (1996): *Casación y queja* (Editorial Cono Sur). En sentido contrario, la opinión que postula que el tribunal puede modificar la resolución dictada con falta o abuso, se funda en los siguientes argumentos: a) El uso que en la práctica se le ha dado a este recurso por los tribunales. b) No tendría sentido que la forma de conocimiento y fallo sea previa vista de la causa, si el único objeto es imponer sanciones disciplinarias. c) El texto de la ley, en su artículo 545 del Código Orgánico de Tribunales dispone que el objeto del recurso es corregir faltas o abusos graves cometidos en el pronunciamiento de una resolución. Por lo demás, el inciso 3° de la misma norma habla expresamente de la invalidación de una resolución por esta vía. Por último, encontramos una posición ecléctica, que sostiene que la intención del legislador fue impedir la modificación de la resolución por la vía del recurso de queja, salvo cuando se ejerzan estas facultades de oficio, lo que permitiría explicar la redacción del inciso 3°. Disponible en: https://www.u-cursos.cl/derecho/2005/1/D124A0740/2/material_docente/bajar?id_material=59496. Fecha de consulta: 10 de abril de 2017.

se funda, a juicio de los sentenciadores, en un insuficiente desarrollo de la argumentación contenida en ellos, de manera que es posible sostener que la Corte acepta su procedencia, en la medida que en su fundamentación se cumpla con determinadas exigencias, atendido el carácter de derecho estricto de este remedio procesal, por estimar que la infracción a las reglas de la sana crítica constituye una vulneración a normas de orden sustantivo⁶⁰.

Así, se desprenden las siguientes exigencias o características para su procedencia:

a) En un sistema de sana crítica, la casación en el fondo vela por la correcta aplicación de las leyes llamadas a dirimir el conflicto y su objeto es custodiar el respeto y la correcta aplicación de la norma contenida en el inciso 14 del artículo 132 del Código Tributario en el razonamiento que se consigna en la sentencia⁶¹.

b) El sistema, no obstante la amplitud para ponderar la prueba, impone ciertos límites que no pueden ser desconocidos por los jueces, pues otorgan inequívoca objetividad a la labor de valoración⁶².

c) Además impone a los sentenciadores del deber de expresar las razones jurídicas, los principios de la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicos que sirven para dotar de valor a determinados medios de prueba. Así como la concatenación del análisis de las probanzas rendidas en juicio y las conclusiones fácticas que alcanzan y que sirven de base para la aplicación del derecho⁶³.

d) La norma legal que previene el sistema probatorio, así como el modo en que opera y las reglas que lo componen, es de carácter sustantiva y a ella ha de adecuarse la labor de ponderación. En consecuencia, dado que constituye un sistema “reglado” objetivamente por las razones jurídicas, la lógica, la experiencia y el conocimiento científicamente respaldado, su utilización por parte del juez es siempre controlable por la vía de la casación en el fondo⁶⁴.

e) Controlar la valoración de la prueba implica corroborar si el razonamiento del juez se ha adecuado a las reglas que impone el sistema de la sana crítica. Ello fuerza a revisar la manera o forma en que se han ponderado las pruebas, más no el material fáctico de la apreciación. No se revisan los hechos, sino la aplicación del derecho, en cuanto establece la forma de ponderar, lo que debe hacerse sin valorar⁶⁵.

f) El recurso, para prosperar, debe postular una tesis encaminada a demostrar que el razonamiento del fallo resulta contrario a las razones jurídicas, a las reglas de lógica, las máximas de la

⁶⁰ En sentido contrario, sentencia Corte Suprema rol N° 10.048-2015 de 11 de julio de 2016, rol N° 11.183-2015 de 30 de junio de 2016.

⁶¹ Sentencias Corte Suprema rol N° 7371-2016, 16 de enero de 2017; rol N° 10.091-2015, 23 de agosto de 2016, rol N° 26.854-2014, 15 de septiembre de 2016.

⁶² Sentencias Corte Suprema, 23 de agosto de 2016, rol N° 10.091-2015; 07 de diciembre de 2015, rol N° 32.610-2014 de.

⁶³ Sentencias Corte Suprema 09 de enero de 2017, rol N° 2.660-2016; 07 de enero de 2015, rol N° 32.610-2014; 23 de agosto de 2016, rol N° 10.091-2015; 15 de septiembre de 2016, rol N° 26.854-2014.

⁶⁴ Sentencia Corte Suprema, 23 de agosto de 2016, rol N° 10.091-2015; 15 de septiembre de 2016, rol N° 26.854-2014.

⁶⁵ Sentencia Corte Suprema, 16 de enero de 2017, rol N° 7.371-2016.

experiencia o el conocimiento científicamente afianzado y que su inobservancia incide en lo dispositivo de la sentencia.

La impugnación por esta causal no puede fundarse únicamente en discrepar de las conclusiones de los jueces de fondo o en cuestionar la valoración de la prueba contenida en la sentencia, sino que debe indicar además la forma específica en que se habría incurrido en el error que se acusa, debiendo expresar cual fue la razón jurídica, el principio de la lógica, la máxima de la experiencia o el conocimiento científico vulnerado en la apreciación de la prueba, desarrollando circunstanciadamente en qué consistió el quebrantamiento preciso que constituye el error de derecho invocado, de forma tal que sólo si se logra determinar que el juez ha dado falsa o incorrecta aplicación o derechamente ha dejado de aplicar las reglas de la sana crítica y ello ha influido sustancialmente en la decisión, se estará en condiciones de acoger el recurso de casación en el fondo^{66 67}.

h) Cumplidos los requisitos la causal habilita a la Corte para anular el fallo impugnado, dictar sentencia de reemplazo y en ella ponderar nuevamente la prueba, alterando el sustrato fáctico de la decisión.

Con respecto al recurso de casación en el fondo fundado en la falta de motivación de la sentencia, ha sido mayoritariamente desestimado por la Corte, por considerar que la falta de fundamentación del fallo al valorar la prueba no constituiría una infracción a una norma de orden sustantivo, sino que se trataría de la no observancia de una disposición ordenatoria litis, cuya vulneración no puede ser subsanada por la vía de la casación en el fondo⁶⁸.

Discrepo abiertamente de esta posición. La motivación de la sentencia y el análisis de la prueba rendida constituyen elementos imprescindibles en un sistema de sana crítica, que permite conocer el razonamiento seguido por el juez para adoptar la resolución del asunto sometido a su decisión, característica esencial del debido proceso y garantía de un objetivo juzgamiento. La ausencia de motivación del fallo impide controlar si el análisis del juzgador se ha adecuado a las pautas y parámetros que le imponen las normas de la sana crítica en la apreciación de la prueba.

Existe en este punto una clara contradicción: por una parte, se acepta que es posible impugnar una sentencia por infracción a las normas sobre valoración de la prueba conforme a la sana crítica por la vía de la casación en el fondo cuando se ha expresado el pretendido errado razonamiento en la sentencia; y por otra, se rechaza la procedencia del recurso cuando la sentencia no contiene dicho razonamiento, lo que a mi juicio, constituye una vulneración aún más grave que la primera, al impedir a los justiciables acceder siquiera a las razones que motivaron la resolución contenida en el fallo y denegarles la posibilidad de reclamar del vicio.

6. CONCLUSIONES

En procedimientos de reclamación tributaria, el tribunal tributario y aduanero apreciará la prueba de conformidad a las reglas de la sana crítica, mecanismo de apreciación de la prueba que se compone

⁶⁶ Sentencias Corte Suprema, 05 de mayo de 2015, rol N° 16.655-2014; 16 de enero de 2017, rol N° 7.371-2016; 12 de octubre de 2016, rol N° 18.136-2015; 23 de agosto de 2016, rol N° 10.091-2015; 15 de septiembre de 2016, rol N° 26.854-2016; 06 de julio de 2016, rol N° 7.852-2015.

⁶⁷ Sentencias Corte Suprema, 23 de agosto de 2016, rol 10.091-2015; 15 de septiembre de 2016, rol N° 26.854-2014.

⁶⁸ Sentencias Corte Suprema, 11 de julio de 2016, rol N° 10.048-2015; 30 de junio de 2016, rol N° 11.183-2015; 15 de septiembre de 2016, rol N° 26.854-2014.

de dos grandes elementos: por una parte, los parámetros objetivos o racionales de acuerdo a los cuales debe valorarse la prueba rendida en juicio –razones jurídicas, principios de la lógica, máximas de la experiencia y conocimientos científicamente afianzados- y de otra, la motivación de las sentencias. Ambas exigencias se encuentran expresamente establecidas en los artículos 132 inciso 14° y 144 del Código Tributario, respectivamente.

La falta de motivación de la sentencia, entendiéndose por tal la omisión de las razones o justificación racional de la decisión del tribunal o su formulación incompleta, así como la infracción en el razonamiento de la sentencia y en la determinación de los hechos que se tienen por probados de los parámetros que integran la sana crítica, constituyen una infracción de ley que puede ser siempre revisable por la vía de la casación en el fondo, en la medida en que ella hubiere influido sustancialmente en lo dispositivo del fallo.

Concluir de la manera expuesta permite estimar que el sistema recursivo establecido por el legislador tributario satisface de manera suficiente la garantía del debido proceso, en tanto se contempla un medio de impugnación que faculta a las partes a reclamar de un vicio de tal entidad como lo es la falta de motivación de las sentencias, en una interpretación armónica de las disposiciones que rigen la materia y las normas y principios de orden constitucional y convencional que son imperativos para nuestros jueces. Lo contrario supondría dejar abierto un espacio para la arbitrariedad judicial, desde que no existiría mecanismo en la ley que permita reclamar de la falta de fundamentación de las sentencias tributarias, dejando la decisión del juez a su plena libertad, transformando el sistema de la sana crítica en un sistema de libre convicción.

En este sentido, suponer que en procedimientos de reclamación tributaria no es necesaria mayor fundamentación por cuanto lo que se reclama son liquidaciones, que no serían más que operaciones aritméticas de suma y resta, sería reducir burdamente el problema. Es evidente que si bien la liquidación objeto de la reclamación es en sí una operación aritmética, ella encuentra su sustento en normas y prueba que se ha aportado por las partes al proceso que debe ser debidamente ponderada y las conclusiones a que se arriben deben ser suficientemente fundamentadas por el juez en su sentencia a la luz de los elementos de la sana crítica. La infracción de tales exigencias es y debe ser controlada a través de este recurso de nulidad sustantiva.

Si bien con ciertas falencias técnicas, particularmente en cuanto se mantiene la referencia a la “convicción del juez”, las sentencias dictadas por la Corte Suprema conociendo de recursos de casación en el fondo se orientan, tímidamente, en el sentido que se viene señalando.

Nuestro Máximo Tribunal, en asuntos tributarios, ha sido más bien reacio a aceptar la procedencia del recurso de casación en el fondo fundado en la falta de fundamentación de la sentencia, criterio que parece arraigado en la concepción de un sistema recursivo concebido bajo el sistema de prueba legal o tasada, en que este elemento de la sentencia es claramente considerado como una exigencia de orden formal, reclamable solo por la vía de la casación en la forma.

Sin embargo, en un sistema apreciación de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica, la motivación del fallo es un elemento esencial, que forma parte de las normas que la integran, de manera que su omisión debe ser impugnada a través del ejercicio del recurso de casación en el fondo, superando de algún modo el plano meramente formalista que se ha dado a esta infracción y ampliando el campo de revisión de este mecanismo de impugnación.

La mayor amplitud en la apreciación de la prueba que entrega la norma del Código Tributario en caso alguno libera a los jueces del deber de exponer las razones que les han asistido para dar por acreditados ciertos hechos en el proceso. No hacerlo dejaría la sentencia carente de fundamentación, y en situación de ser anulada.

Lo contrario deja abierta la puerta a la emisión de sentencias arbitrarias, que no permiten a los justiciables conocer las razones por las cuales el juez ha adoptado una u otra decisión, dando valor a unos medios de prueba por sobre otros, y, lo que resulta más grave, sin permitir reclamar del vicio en una materia tan delicada como lo es la correcta determinación e imposición de los tributos.

BIBLIOGRAFÍA

ACCATINO SCAGLIOTTI, Daniela (2006): *Convicción, justificación y verdad en la valoración de la prueba*, Anuario de Filosofía Jurídica y Social, Ponencias en Santiago I, Sociedad Chilena de Filosofía Jurídica y Social, N° 24 (Valparaíso), pp. 39-50.

AVILÉS MELLADO, Luis (2004): *Hechos y su fundamentación en la sentencia, una garantía constitucional*, Revista de Estudios de la Justicia, Universidad de Chile, N° 4, pp. 177-195.

BENFELD, Johann (2015): *Una concepción no tradicional de la sana crítica*, Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, XLV (Valparaíso), pp. 153-176).

BORDALÍ SALAMANCA, Andrés (2011): *Análisis crítico de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el derecho a la tutela judicial*, Revista Chilena de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Chile, Vol. 38 N° 2, pp. 311-337.

CÁRDENAS DERAMOND, Marjorie (diciembre 2010): *La motivación de las sentencias como un elemento de la sana crítica y el recurso de casación en el fondo*, Revista de Derecho, Consejo de Defensa del Estado, N° 24, pp. 67-101.

CERDA SAN MARTÍN, Rodrigo (2008): *Valoración de la prueba: sana crítica* (Editorial Librotecnia, Santiago).

COURTIS, Christian (2006): *El juego de los juristas. Ensayo de caracterización de la investigación dogmática, Observar la ley. Ensayos sobre metodología de la investigación jurídica* (Editorial Trotta) pp. 105-156.

COUTURE, Eduardo (2007): *Fundamentos del Derecho Procesal Civil* (Editorial Julio César Faira, Montevideo y Buenos Aires).

DEL RÍO FERRETI, Carlos (2012): *Estudio sobre el derecho al recurso en el proceso pena*, Revista de Estudios Constitucionales, Universidad de Talca, Año 10, N° 1, pp. 245-288.

_____ (2015): *Motivo de casación en el fondo civil en Chile. Problemas y perspectivas de reforma*, Revista Ius et Praxis, Universidad de Talca, Vol. 21, N° 2, pp. 161-198.

DUCE, Mauricio; FUENTES, Claudio; NÚÑEZ, Raúl; RIEGO, Cristián: *El derecho al recurso y el proceso civil*, El Mercurio Legal (18/12/2015). Disponible en: <http://www.elmercurio.com/Legal/Noticias/Opinion/2015/12/18/El-derecho-a-un-recurso-y-el-proceso-civil.aspx>. Fecha de consulta: 02 de marzo de 2017.

_____ : *Nuevamente sobre el derecho al recurso y el proceso civil*, El Mercurio Legal (22/01/2016). Disponible en: <http://www.elmercurio.com/Legal/Noticias/Opinion/2016/01/22/Nuevamente-sobre-el-derecho-al-recurso-y-el-proceso-civil.aspx>. Fecha de consulta: 02 de marzo de 2017.

GANDULFO, Eduardo (2008): *Casación y Constitución, en materia de fondo civil. Reflexiones metodológicas sobre una sentencia que venció las tentaciones*, Revista Ius et Praxis, Universidad de Talca, Vol. 14, N° 2, pp. 611-637.

GONZÁLEZ CASTILLO, Joel (2006): *La fundamentación de las sentencias y la sana crítica*, Revista Chilena de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Chile, Vol. 33, N° 1, pp. 93-107.

_____, (2014): *La sana crítica y la fundamentación de las sentencias*, Revista de Derecho, Universidad de Concepción, Vol. 235-236, año LXXXII, ene-dic 2014, pp. 271-292.

HENRÍQUEZ HERRERA, Ian (2012): *Deber de fundamentación de los fallos y sana crítica. Corte Suprema, ‘Asociación de Canalistas del Embalse Pitama con Sociedad Concesionaria Rutas del Pacífico S.A.’, Rol N° 396-2009, 20 de abril de 2011, Instituto Chileno de Derecho Procesal*, Disponible en: <http://www.ichdp.cl/wp-content/uploads/deber-de-fundamentacion-de-los-fallos-y-sana-critica.pdf>. Fecha consulta: 20 de diciembre de 2016.

HUNTER AMPUERO, Iván (julio 2012): *Control judicial de las reglas de la sana crítica (Corte Suprema)*, Revista de Derecho, Universidad Austral de Chile, Vol. XXV – N° 1, pp. 243-251.

LASO CORDERO, Jaime (2009): *Lógica y sana crítica*, Revista Chilena de Derecho, vol. 36 N° 1, pp. 143-164. Disponible en: <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-34372009000100007>. Fecha de consulta: 15 de octubre de 2016.

LARRAÍN MARTÍNEZ, Beatriz (2014): *Ejerciendo poder político: Los jueces y el derecho administrativo en Chile*, Revista Temas Socio-Jurídicos, Facultad de Derecho, Universidad Autónoma de Bucaramanga UNAB, Colombia, Vol. 33, N° 66, pp. 117-137.

LARROUCAU TORRES, Jorge (2015): *Sana crítica y presunción judicial*, Revista de Derecho, Universidad de Concepción, N° 238, año LXXXIII, pp. 7-36.

MATURANA BAEZA, Javier (2014): *Sana crítica: Un sistema de valoración racional de la prueba* (Thomson Reuters-Legal Publishing, Santiago).

MÉNDEZ BRAÑAS, Ramiro (1962): *El recurso de casación*, Revista de Derecho, Universidad de Concepción, N° 121, año XXX, pp. 3-57.

MOSQUERA RUIZ, Mario; MATURANA MIGUEL, Cristián (2010): *Los recursos procesales* (Editorial Jurídica de Chile, Santiago).

NOGUEIRA ALCALÁ, Humberto (2010): *La sentencia del Tribunal Constitucional en Chile: Análisis y reflexiones jurídicas*, Estudios Constitucionales, Universidad de Talca, Año 8, N° 1, pp. 79-116.

NÚÑEZ OJEDA, Raúl (2008): *El sistema de recursos procesales en el ámbito civil en un Estado democrático deliberativo*, Revista Ius Et Praxis, Universidad de Talca, vol. 14, N° 1, Talca, pp. 199-223.

NUÑEZ VOGUERO, Álvaro (julio-diciembre 2012): *¿Deciden los jueces por razones políticas?*, Jurídica Manizales, Colombia, vol. 9 N°2, pp. 13-31.

PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel (1989): *La prueba en materia sustantiva civil. Parte general* (Editorial Jurídica de Chile, Santiago).

ROMERO, Alejandro; AGUIRREZABAL, Maite; BARAONA, Jorge (2008): *Revisión crítica de la causal fundante del recurso de casación en el fondo en materia civil*, Revista Ius et Praxis, Universidad de Talca, Vol. 14, N° 1, pp. 225-259.

SALAS VIVALDI, Julio (1993): *La apreciación de la prueba en conciencia y conforme a las reglas de la sana crítica (una polémica revivida)*, Revista de Derecho, Universidad de Concepción, N° 193, año LXI, pp. 117-125.

- _____ (2006): *Estudios de Derecho Procesal* (Lexis Nexis, Santiago).
- SALMON, Elizabeth; BLANCO, Cristina (2012): *El derecho al debido proceso en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos* (Instituto de Democracia y Derechos Humanos de la Pontificia Universidad Católica de Perú, Cooperación Alemana al Desarrollo Agencia de la Giz en el Perú).
- SELMAN NAHUM, Arturo (2014): *Procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos: Actos administrativos reclamables, finalidad del procedimiento y viabilidad del recurso de casación en el fondo. Corte Suprema, 29 de agosto de 2013, Rol N° 6392-2012*, Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, N° 11, pp. 285-309.
- _____ (2014): *La infracción a la reglas de la sana crítica en la nueva justicia tributaria. Corte Suprema, 18 de diciembre de 2013, Rol N° 1160-2013*, Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, N° 10, pp. 239-259.
- STEIN, FRIEDRICH (1988): *El conocimiento privado del juez* (Editorial Temis, Bogotá).
- VALENZUELA VILLALOBOS, Williams Eduardo (2013): *Reflexiones sobre el derecho al recurso a partir de la sentencia "Mohamed vs. Argentina" de la Corte Interamericana de Derechos Humanos: cuestiones a tener en consideración sobre el sistema recursivo en el proyecto de Código Procesal Civil*. Estudios constitucionales, vol. 11, N°2, pp. 713-736. Disponible en: <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-52002013000200019>. Fecha de consulta: 24 de abril de 2017.
- _____ (2015): *¿Derecho a la casación? Lectura a contracorriente de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Estudios constitucionales, vol. 13, N° 2, pp. 447-472.
- _____ (2016): *Garantías del derecho al recurso y su aplicación en materias civiles*, El Mercurio Legal (15/01/2016). Disponible en: <http://www.elmercurio.com/legal/movil/detalle.aspx?Id=904496&Path=/0D/CD/>. Fecha de consulta: 02 de marzo de 2017.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *El reclamo tributario: Características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción*, Revista de Estudios Tributarios, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, N° 10, pp. 171-208.
- Boletín Trimestral con Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (2009), 1 (Centro de Derechos Humanos, Universidad de Chile).
- JURISPRUDENCIA CITADA
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Vs. PERU (1999): Corte Interamericana de Derechos Humanos, 24 de septiembre de 1999 (competencia). Disponible en: http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec_55_esp.pdf. Fecha de consulta: 25 de abril de 2017.
- ALMONACID ARELLANO Y OTROS Vs. CHILE (2006): Corte Interamericana de Derechos Humanos, 26 de septiembre de 2006 (excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas), párrafo 124. Disponible en: http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_154_esp.pdf. Fecha de consulta: 25 de abril de 2017.
- TRISTAN DONOSO Vs. PANAMÁ (2009): Corte Interamericana de Derechos Humanos, 27 de enero de 2009 (excepción preliminar, fondo, reparaciones y costas). Disponible en: http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_193_esp.pdf. Fecha de consulta: 25 de abril de 2017.

IBSEN CÁRDENAS E IBSSEN PEÑA Vs. BOLIVIA (2010): Corte Interamericana de Derechos Humanos, 01 de septiembre de 2010 (fondo, reparaciones y costas), párrafos 219 y 220. Disponible en: http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_217_esp1.pdf. Fecha consulta: 25 de abril de 2017.

GÓMES LUND Y OTROS (GUERRILHA DO ARAGUAIA) VS. BRASIL (2010): Corte Interamericana de Derechos Humanos, 24 de noviembre de 2010 (excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas), párrafo 176. Disponible en: http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_219_esp.pdf. Fecha de consulta: 25 de abril de 2017.

CABRERA GARCÍA Y MONTIEL FLORES Vs. MÉXICO (2010): Corte Interamericana de Derechos Humanos, 26 de noviembre de 2010 (excepción preliminar, fondo, reparaciones y costas), párrafo 225. Disponible en: http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_220_esp.pdf. Fecha de consulta: 25 de abril de 2017.

CHOCRÓN CHOCRÓN Vs. VENEZUELA (2011): Corte Interamericana de Derechos Humanos, 01 de julio de 2011 (excepción preliminar, fondo, reparaciones y costas), párrafo 118. Disponible en: http://corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_227_esp.pdf. Fecha de consulta: 25 de abril de 2017.

SOCIEDAD CLASIFICADORA DE MATERIALES DE MINERÍA Y OTRA CON FISCO (2010): Tribunal Constitucional, 23 de junio de 2010, rol 1373-2009 (requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad).

INVERSIONES ROTONDO LIMITADA CON MUNICIPALIDAD DE LAS CONDES (2011): Tribunal Constitucional, 25 de agosto de 2011, rol 1873-2010 (requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad).

ORPIS S.A. CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2012): Tribunal Constitucional, 05 de julio de 2012, rol 2034-2011 (requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad).

INMOBILIARIA GENERAL VELÁSQUEZ S.A. CON RENTAS URBANAS S.A. (2013): Tribunal Constitucional, 06 de agosto de 2013, rol 2137-2011 (requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad).

HOTELES DE CHILE S.A. CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2015): Tribunal Constitucional, 02 de enero de 2015, rol 2529-2013 (requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad).

PIROTECNIA IGUAL CHILE S.A. CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2015): Tribunal Constitucional, 03 de septiembre de 2015, rol 2723-2014 (requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad).

PLASTICOS TECNICOS S.A. CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2016): Tribunal Constitucional, 21 de julio de 2016, rol 2873-2015 (requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad).

FERIA GANADEROS OSORNO S.A. CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2016): Tribunal Constitucional, 21 de julio de 2016, rol 2898-2015 (requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad).

(1998): Corte Suprema, 29 de enero de 1998, Revista de Derecho y Jurisprudencia, tomo 95, sec. 1ª, p. 9.

(1998): Corte Suprema, 01 de octubre de 1998, Revista de Derecho y Jurisprudencia, tomo 98, sec. 1ª, p. 167.

(2000): Corte Suprema, 13 de julio de 2000, Revista de Derecho y Jurisprudencia, tomo 97, sec. 1ª, p. 132.

(2000): Corte Suprema, 31 de julio de 2000, Revista de Derecho y Jurisprudencia, tomo 97, sec. 1ª, p. 141.

(2001) Corte Suprema, 4 de enero de 2001, Revista de Derecho y Jurisprudencia, tomo 98, sec. 1ª, pp. 15-19.

LIBUY CALLEALTA CON BANCO DE CHILE (2010): Corte Suprema, 05 de octubre de 2010, rol 6362-2010 (casación en el fondo)

UR CON CN (2013): Corte Suprema, 13 de mayo de 2013, rol 7843-2012 (casación en el fondo).

NIADA GUZMAN CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2015): Corte Suprema, 05 de mayo de 2015, rol N° 16.655-2014 (casación en el fondo).

SOCIEDAD PROYECTA METALES LTDA. CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2015): Corte Suprema, 07 de diciembre de 2015, rol N° 32.610-2014 (casación en la forma y en el fondo).

GUZMAN RICARDI CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2016): Corte Suprema, 30 de junio de 2016, rol N° 11.183-2015 (casación en el fondo).

DIOCESIS DE VILLARRICA DE LA IGLESIA CATÓLICA CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2016): Corte Suprema, 06 de julio de 2016, rol N° 7.852-2015 (casación en el fondo).

INMOBILIARIA PEÑABLANCA S.A. CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2016):

Corte Suprema, 11 de julio de 2016, rol N° 10.048-2015 (casación en el fondo).

SERVICLÍNICA IQUIQUE S.A. CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2016): Corte Suprema, 23 de agosto de 2016, rol N° 10.091-2015 (casación en el fondo).

PLASTICOS TECNICOS S.A. CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2016): Corte Suprema, 15 de septiembre de 2016, rol N° 26.854-2014 (casación en la forma y en el fondo).

FERIA GANADEROS OSORNO S.A. CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2016): Corte Suprema, 12 de octubre de 2016, rol N° 18.136-2015 (casación en la forma y en el fondo).

PRODUCCIÓN Y SERVICIOS MINEROS LIMITADA CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2017): Corte Suprema, 09 de enero de 2017, rol N° 2.660-2016 (casación en la forma y en el fondo).

INVERSIONES NUEVA LOS LINGUES LIMITADA CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2017): Corte Suprema, 16 de enero de 2017, rol N° 7371-2016 (casación en el fondo).