

LAS LEYES REGULADORAS DE LA PRUEBA PROPIAS DEL CONTENCIOSO TRIBUTARIO. LAS NORMAS DE DERECHO COMÚN, COMO DERECHO SUPLETORIO DE LA LEGISLACIÓN FISCAL INTERNA.

THE PROOF REGULATORY LAWS OWNED BY THE TAX CONTENT. THE RULES OF COMMON LAW, AS A SUPPLEMENTARY RIGHT OF INTERNAL TAX LEGISLATION.

Jorge Montecinos Araya¹

RESUMEN: Analiza dos aspectos recurrentes de la litigación tributaria, el primero, el error de Derecho por infracción a las leyes reguladoras de la prueba en causas tributarias y, el segundo, la relación del Derecho común como supletorio del Derecho Tributario.

PALABRAS CLAVES: Autonomía, supletoriedad, prueba, contencioso tributario.

ABSTRACT: *It analyzes two recurring aspects of the tax litigation, the first, the error of Law for violation of the laws regulating the evidence in tax cases and, the second, the relationship of common law as a supplement to the Tax Law.*

KEY WORDS: *Autonomy, supplementary, proof, tax dispute.*

1. DOCTRINA JURISPRUDENCIAL.

“...cabe señalar que contrario a lo expresado por el recurrente, la apreciación de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica otorga una mayor libertad a los sentenciadores en la valoración de los elementos de convicción allegados al proceso, de manera que resulta improcedente la reconducción normativa que efectúa a los preceptos sobre prueba tasada o reglada que regula el Código de Procedimiento Civil en las normas que individualiza, esto es, los artículos 342 N° 2, 346 N° 3, 426 en relación con el 427, todos del Código de Procedimiento Civil, por cuanto no son normas aplicables a esta clase de procedimientos. Tampoco puede afirmarse que, tratándose de un procedimiento de reclamación tributaria, puedan ser aplicables las normas de prueba de obligaciones de derecho común contenidas en los artículos 1699, 1700 y 1712, por cuanto en esta clase de procedimientos debe preferirse la norma especial contenida en el artículo 21 del Código Tributario.” (Considerando 8°, Sentencia de la Corte Suprema, del 10 de octubre de 2019, Rol N° 35.295-2017).

¹ Abogado, Universidad de Concepción. Profesor de Derecho Tributario, Universidad de Concepción. Socio en Ramos Pazos, Montecinos, Pereira. Correo electrónico: jorgemontecinos@rpmd.cl

2. Este fallo de nuestro máximo tribunal merece ser comentado, porque no sólo aborda aspectos probatorios, orientando a los litigantes acerca del modo correcto de formalizar un recurso de casación en el fondo, en causa tributaria, con denuncia de error de derecho de las llamadas leyes reguladoras de la prueba², sino porque también ofrece una segunda lectura acerca de las normas de Derecho común, como derecho supletorio de la legislación fiscal interna. Abordaremos ambos aspectos.

3. Cabe recordar que la ley 20.322, publicada en el Diario Oficial del 29 de enero de 2009, que perfeccionó la justicia tributaria, creando los tribunales tributarios y aduaneros, como tribunales especiales, independientes e imparciales, modificó aspectos sustanciales del procedimiento general de reclamaciones del Libro III del Código Tributario. Entre otros, le reconoció la calidad de parte al Servicio de Impuestos Internos, calidad que no tenía con anterioridad, al menos, en la primera instancia que conocía la propia Administración activa, conforme a una larga evolución jurisprudencial que merece un comentario propio. Volviendo a la reforma legal apuntada, nos contamos entre quienes sostienen que ahora resulta nítida la distinción de un procedimiento administrativo de fiscalización, actuando la Administración tributaria en representación del interés general, y que en clave probatoria significará el imperio del principio de oficialidad, cuyo norte debe ser el establecimiento de la verdad material. El deber de colaboración o cooperación que otros ordenamientos imponen expresamente al contribuyente, en nuestro concepto, tampoco se halla ausente en nuestra legislación. Entre otros preceptos se encuentra establecido en el inciso 1° del artículo 21 del Código: “Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.” Una vez afinado dicho procedimiento administrativo mediante la emisión del correspondiente acto tributario reclamable, y deducida efectivamente la reclamación, por parte del contribuyente, se inicia el contencioso tributario propiamente tal, donde el Servicio obra ahora como parte,

² El recurso de casación en el fondo es de derecho estricto de modo que no constituye instancia, puesto que la corte de casación no puede revisar los hechos tal cual fueron fijados por los jueces del fondo, a menos que se denuncie y constate error de derecho de las llamadas leyes reguladoras de la prueba, por intermedio del recurso de casación en el fondo. Dichas leyes corresponden a un concepto jurisprudencial creado por nuestra Corte Suprema, entendiéndose que los jueces de la instancia las han infringido cuando “se han apartado del onus probando legal, han admitido medios de prueba excluidos por la ley o han desconocido los que ella autoriza, o en que se ha alterado el valor probatorio fijado por la ley a las probanzas aportadas al proceso.”(Corte Suprema, 20 de junio de 2019, Rol N° 8.370-2017, solo por citar una de las múltiples sentencias que en causa tributaria y en otras de distinta naturaleza, así lo han indicado). Un estudio exhaustivo sobre esta materia puede hallarse en Ibarra Aguirre, Daniel, Sobre las leyes reguladoras de la prueba en el Procedimiento general de reclamaciones, publicado en esta Revista, volumen V, Enero-Julio 2019, pp. 68-112.

defiende su propio interés, rigiendo el principio dispositivo. Como alguna vez escribió Carnelutti, el proceso tributario es uno declarativo de certeza negativa, iniciado por el presunto deudor y destinado a obtener una decisión jurisdiccional de que no lo es. El contencioso civil, en cambio, se inicia por demanda del acreedor y la pretensión será la de obtener una declaración de certeza positiva. Pues bien, admitida esta dualidad -procedimiento administrativo y contencioso tributario- y el distinto rol asumido por el Servicio, en uno y otro, puede constatarse su reconocimiento en el mismo artículo 21. En efecto, puede leerse en la parte final del inciso 2º: “...Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero.”

A propósito de las leyes reguladoras de la prueba, cuya infracción permite sustentar un recurso de casación en el fondo, autorizando a la corte de casación la revisión y alteración de la cuestión fáctica fijada por los jueces de la instancia, corresponde a una doctrina jurisprudencial establecida por la Segunda Sala de nuestra Corte Suprema, el que sólo esta última parte del artículo 21 posee tal carácter, y no lo previsto en su inciso 1º. Así lo recuerda el mismo fallo en comentario: “Que sobre el artículo 21 del Código Tributario, como también lo ha expresado de manera constante esta Corte, dicha disposición sólo puede considerarse como norma reguladora de la prueba, en tanto establece la parte final de su inciso segundo..., con lo cual pone el peso de la prueba en el contribuyente...”. Tal regla probatoria especial desplaza a las normas de derecho común sobre la materia, especialmente, lo dispuesto en el artículo 1698 del Código Civil. Esta distinción, de otro lado, no resulta antojadiza si consideramos el distinto ámbito de aplicación y alcance del inciso 1º, referido a la etapa administrativa de fiscalización, imponiendo más bien el deber de cooperación del contribuyente antes que una norma sobre onus probandi. Con anterioridad, la misma Corte había sostenido a propósito del campo de aplicación del inciso 1º: “...es útil advertir que el referido precepto se encuentra inserto en el Libro Primero del Código Tributario, denominado “De la Administración, fiscalización y pago”, circunstancia que revela que es aplicable al procedimiento administrativo de fiscalización, no así al procedimiento judicial incorporado por la ley 20.322, que en materia de reclamaciones está gobernado por los artículos 132 a 148...En este contexto, resulta que en materia judicial deben aplicarse los cánones propios de esa clase de procedimiento..., pero es improcedente hacer uso de un precepto vinculado con la etapa de fiscalización de las declaraciones de impuestos realizadas por el Servicio de Impuestos Internos.”(Sentencia 13 de septiembre de 2016, Rol 8.708-2015).

No se quiere decir, en todo caso, que antes de la reforma de la ley 20.322 el citado artículo 21 tuviere una lectura distinta o que el procedimiento general de reclamaciones haya sido recién incorporado por dicha ley, como lo da a entender el fallo reproducido; lo que pasaba es que no teniendo el Servicio el carácter de parte en el juicio tributario

declarativo, y actuando además, en la primera instancia, como tribunal, tal interpretación no resultaba del todo evidente.³

4. La sentencia que se viene comentando, desde una óptica probatoria, enseguida, le recuerda al recurrente que desde la ley 20.322 el sistema de valoración judicial de la prueba es el de la sana crítica, habiéndose abandonado el sistema anterior de la prueba legal o tasada.

El nuevo procedimiento establece una amplia libertad probatoria, desde que resulta admisible todo medio de prueba apto para producir fe, según lo dispone el inciso 10° del artículo 132 del Código. El material probatorio allegado por las partes es apreciado conforme a las reglas de la sana crítica. Las únicas limitaciones corresponden, en primer lugar, a la inadmisibilidad contemplada en el inciso 11°, referida a aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante en la citación, y que no obstante disponer de ellos, no los haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo legal, sin causa justificada.⁴ El tribunal no podrá adquirir convicción, en segundo lugar, respecto de los actos o contratos solemnes sino “por medio de la solemnidad prevista en la ley”, como reza el inciso penúltimo del artículo 132. El legislador, enseguida, deja establecido en la parte final del mismo inciso: “...En aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad.”

Siendo ello así, por consiguiente, no debe denunciarse en un recurso de casación en el fondo error de derecho respecto de las normas del Código Civil y del Código de Procedimiento Civil, que establecen una valoración rígida de los medios probatorios, como

³ El lector debe recordar la larga y tortuosa evolución jurisprudencial inmediatamente anterior a la ley 20.322 acerca de la constitucionalidad y/o vigencia de los artículos 115 y 116 del Código Tributario, especialmente, a propósito de los llamados “tribunales tributarios”. Un sector minoritario del pleno de la Corte Suprema, sostuvo que estos órganos administrativos no ejercían facultades jurisdiccionales propiamente tales, puesto que no eran un tercero distinto de las partes y, en consecuencia, que el juicio tributario comenzaba recién con la segunda instancia, del conocimiento de las cortes de apelaciones, siempre que el contribuyente dedujere en tiempo y forma el correspondiente recurso de apelación. El lector recordará además que siendo el fallo de primer grado favorable al contribuyente, al no ser parte, el Servicio no deducía apelación, adquiriendo firmeza dicha sentencia. Véase Sentencia del 20 de diciembre de 2002, dictada por el pleno de la Corte Suprema, declarando de oficio la inaplicabilidad por inconstitucionalidad del artículo 116 del Código Tributario entonces en vigor, conforme al control represivo de la constitucionalidad que la carta fundamental le concedía antes de la Reforma Constitucional de 2005, y que incidió en la causa sobre casación, rol N° 3.419-2001.

⁴ Un estudio acerca del alcance de esta limitación probatoria, que puede consultarse con provecho, es el de González Orrico, Jaime, La inadmisibilidad probatoria en el procedimiento general de reclamaciones tributarias. Alcances jurisprudenciales, en Tópicos de Derecho Tributario, Librotecnia, Santiago, 2015, pp. 59-178.

reprocha al recurrente el fallo que comentamos. En un sistema de valoración racional de la prueba, en efecto, los tribunales gozan de una mayor libertad en su cometido, debiendo fundar, en todo caso, sus decisiones y en especial acerca de las premisas fácticas que establezcan o descarten. Lo manda expresamente el inciso 14° del citado artículo 132: "... Al apreciar las pruebas de esta manera, el tribunal 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...".

5. El análisis debe considerar también lo dispuesto en los artículos 140 y 144 del mismo Código. Este último precepto establece que los fallos pronunciados por el tribunal tributario deberán ser fundados, y los vicios en que se hubieren incurrido deberán ser corregidos por la corte de apelaciones. Aquél, por su parte, dispone que en contra de la sentencia de primera instancia no procederá el recurso de casación en la forma, ni su anulación de oficio, pero la omisión de este requisito, "así como de los establecidos en el inciso décimo cuarto del artículo 132", será corregida de conformidad a lo dispuesto en el artículo 140⁵.

⁵ Las restricciones impuestas han significado que las cortes de apelaciones, en ciertos casos, enfrentados a errores manifiestos y graves en la corrección del procedimiento y/o de la sentencia de primer grado, han interpretado estos preceptos restrictivamente por afectar el derecho constitucional al debido proceso. Pueden citarse en esta línea, la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, del 4 de noviembre de 2015, Rol 137-2015, caso en que no hubo pronunciamiento sobre el fondo del asunto controvertido, y que entiende que el artículo 140 le impide anular de oficio, pero no acoger la apelación y, en consecuencia, revocar el fallo de primer grado, disponiendo que el juez no inhabilitado que corresponda dicte la sentencia definitiva que se conforme al mérito del proceso. La casación en el fondo deducida por el Servicio fue declarada inadmisibles mediante sentencia de la Corte Suprema, del 18 de enero de 2016, Rol 38.081-2015. En caso semejante, la Corte de Apelaciones de Concepción, no revoca sino que derechamente anula la sentencia apelada, disponiendo un nuevo pronunciamiento por juez no inhabilitado, sosteniendo al tenor del artículo 140 que "la corrección de tales vicios por esta Corte, vía recurso de apelación, significará incorporar a la sentencia, decisiones nuevas y argumentos sobre los cuales el juez de primera instancia no se ha pronunciado y que, por cierto, el apelante desconoce, lo que en el fondo implicaría que esta Corte termine pronunciándose en única instancia, situación que no se compadece con las reglas del debido proceso reconocido como garantía constitucional, resguardando con ello el principio de la doble instancia", Sentencia del 10 de agosto de 2018, Rol 68-2017. La misma Corte de Concepción, en otra oportunidad, entendiendo que el procedimiento de primer grado no era el establecido por la ley, invalidó de oficio el fallo y todo lo obrado en la causa, para que el juez no inhabilitado se pronuncie sobre el reclamo deducido, Sentencia del 3 de septiembre de 2015, Rol 32-2015. En fin, en materia del procedimiento general de aplicación de sanciones, la misma corte anula la sentencia y todo lo obrado en la causa, desde que consideró que el denunciado no contó con defensa letrada al momento de formular sus descargos, asilándose en la facultad de corrección de oficio del procedimiento contemplada en el artículo 84 del Código de Procedimiento Civil, aplicable en la especie por mandato del artículo 148 del Código Tributario. Sentencia de 22 de septiembre de 2015, Rol 69-2015. Y conste que antes de la reforma de la ley 20.322, la Corte de Apelaciones de Santiago, había procedido de la misma manera, como puede consultarse del fallo de 25 de junio de 2007, publicado en la Gaceta Jurídica N° 324, Junio 2007, pp. 325-326.

¿Y qué pasa si existen tales omisiones, y ellas no son corregidas por los jueces de la instancia? El afectado no podrá deducir, como acontece en general en el contencioso civil, un recurso de casación en la forma en contra de la sentencia definitiva de segunda instancia, fundada en la causal quinta del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil en relación a lo dispuesto en el literal 4° del artículo 170 de ese mismo cuerpo de leyes, esto es, la falta de las consideraciones de hecho y de derecho que sirven de fundamento a la sentencia. Como se trata, en efecto, de una sentencia dictada en un juicio o reclamación regido por leyes especiales –en el caso, el Código Tributario-, hipótesis prevista en el inciso final del artículo 766, corresponde dar aplicación a la limitación contenida en el inciso 2° del artículo 768: “En los negocios a que se refiere el inciso segundo del artículo 766 sólo podrá fundarse el recurso de casación en la forma en algunas de las causales indicadas en los números...y también en el número 5° cuando se haya omitido la decisión del asunto controvertido.” Una decisión infundada en cuanto a la valoración de la prueba que no sea susceptible de ser revisada mediante el recurso de casación en la forma, como es la regla general, nos parece francamente inconstitucional. En una primera etapa, sin embargo, nuestro Tribunal Constitucional desechó los recursos de inaplicabilidad del citado inciso 2° del artículo 768, deducidos por los contribuyentes, sosteniendo que el hecho que el ordenamiento no le permita la interposición del señalado recurso por falta de motivación de la sentencia lo coloque en la indefensión, puesto que, en primer término, existe todo un procedimiento administrativo tendiente a solucionar la discrepancia surgida con el Servicio que ha decantado en la liquidación impugnada; en segundo lugar, porque se le permite interponer tanto los recursos de casación en la forma como en el fondo y este último se concede en plenitud de forma tal que cubre todos los aspectos revisables de una liquidación tributaria, atendida su naturaleza jurídica y contenido esencialmente cuantitativo. Esta posición se sustenta en una simplista y, a nuestro juicio, errada concepción de la liquidación de impuestos – sólo uno de los actos administrativos tributarios reclamables-, la que en sí misma “descriptivamente no es mucho más que un cálculo aritmético de resta, es decir, la diferencia entre lo declarado y lo que se debe declarar y, por cierto, pagar finalmente al Fisco. Como tal, entonces, no requiere mayor fundamentación: se trata de una operación matemática. Por ende, su contenido es esencialmente cuantitativo y no requiere mayor despliegue conceptual formal, sin perjuicio de su revisión de fondo...”(Sentencia del Tribunal Constitucional de 3 de septiembre de 2015, Rol 2723-14-INA; en el mismo sentido sentencias del 21 de junio de 2016, Rol 2862-15-INA; y del 20 de junio de 2017, Rol 3220-16-INA).

Más tarde, fruto de la salida de unos y la llegada otros miembros del Tribunal Constitucional, siempre por mayoría de votos, se ha sentado la tesis de la inconstitucionalidad del precepto legal de marras. No se divisa razón que justifique la limitación legal tratándose de un procedimiento regido por leyes especiales, han dicho estos fallos, ” donde se discuten asuntos tanto o más relevantes y complejos que en sede común, como ocurre, precisamente, con la materia tributaria que, al contrario, más bien se asemeja

a los asuntos propios de un juicio de lato conocimiento...”(Sentencias del 28 de noviembre de 2018, Rol 4376-18-INA; del 22 de enero de 2019, Rol 3867-17-INA, y del 17 de julio de 2019, Rol 5963-18-INA).

En paralelo debemos señalar que nuestro máximo tribunal ha establecido la doctrina que la no consideración de alguno de los medios de prueba aportados por las partes y que están llamados a valorar, puede ser revisado por intermedio del recurso de casación en el fondo, “puesto que de hacerlo así, desde luego infringen, precisamente, las reglas de la sana crítica...”(Sentencia del 24 de octubre de 2019, Rol 29.899-2017; misma doctrina en Sentencia del 20 de junio de 2019, Rol 8.370-2017). En todo caso, por nuestra parte, agregamos que procederá la nulidad de la sentencia recurrida siempre que dicha falta de consideración y/o estimación hubiere influido sustancialmente en lo dispositivo de la misma, esto es, que sea de tal trascendencia que altere las premisas fácticas asentadas por los jueces de la instancia y, en consecuencia, la decisión del asunto, conforme a las exigencias propias de la casación. Parece ser, en todo caso, que en un sistema de valoración conforme a la sana crítica el baremo que autoriza la nulidad del fallo es elevado, puesto que, como lo indicado también nuestro máximo tribunal, “no es bastante para dar por establecida una transgresión de las reglas de valoración de la prueba la sola discrepancia con las conclusiones alcanzadas por aquéllos, sino que se requiere una motivación alejada ostensiblemente de los antecedentes probatorios del caso, o una estimación de los mismos a tal punto irracional, ilógica o contraria a la experiencia, que llegue a ser insensata...”(Sentencia de 31 de diciembre de 2013, Rol 2.751-2013).

6. En la forma indicada, asimismo, creemos que muchas reglas de valoración rígida o legal existentes en nuestra legislación tributaria, anteriores a la reforma de la ley 20.322, deben ahora entenderse y conciliarse con el nuevo sistema de apreciación racional de la prueba. Muchas de estas normas dicen relación con ciertos deberes formales del contribuyente, cuyo cumplimiento y/o incumplimiento, mejorará o empeorará su posición probatoria en una fiscalización posterior y, eventualmente, en el contencioso tributario. Me refiero, por ejemplo, al deber de registrar contablemente sus operaciones y de un modo fidedigno. Sin ir más lejos el propio inciso 1° del artículo 21 razona en esta lógica, puesto que la prueba que exige la restringe a “los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios”, lo que es lo mismo que exigir una prueba preconstituida, descartando el expediente de acudir a todos los medios de prueba que franquea la ley. En materia de justificación de inversiones, conforme a lo dispuesto en los artículos 70 y 71 del DL. 824, Ley sobre Impuesto a la Renta, el contribuyente que no esté obligado a llevar contabilidad completa, en principio, puede acreditar el origen de sus gastos, desembolsos e inversiones “por todos los medios de prueba que establece la ley.” De donde se sigue que, por el contrario, existiendo la obligación de llevar tal contabilidad, deberá acreditarlo mediante dicha contabilidad en concordancia con lo prescrito en el inciso 1° del artículo 21 del Código. Si el contribuyente alegare que sus ingresos o

inversiones provienen de rentas exentas o afectas a impuestos sustitutivos o de rentas efectivas de un monto superior a las presumidas de derecho, “deberá acreditarlo mediante contabilidad fidedigna, de acuerdo a las normas generales que dictará el Director...”, según reza el inciso 1º del indicado artículo 71.

¿Cómo conciliar estas reglas propias de la prueba legal o tasada con un sistema de valoración judicial de la prueba conforme a la sana crítica? La solución viene dada por el reproducido inciso penúltimo, segunda parte, del artículo 132: el juez debe ponderar preferentemente, pero no exclusivamente dicha contabilidad. Justamente el sistema de apreciación racional de la prueba se aviene mal con reglas legales rígidas acerca de la prueba, cuestión que llevó a nuestro legislador a establecer la norma antes indicada. Este sistema, como indica el fallo en comento, otorga mayor libertad probatoria a los jueces del fondo incompatible con las reglas propias de la prueba legal o tasada, de modo que, como se desprende de la historia fidedigna del establecimiento de la ley, el nuevo sistema amplió “el espectro probatorio”.⁶ Lo dicho es importante porque significa, ni más ni menos, que el contribuyente podrá acudir a prueba extracontable, para justificar sus proposiciones fácticas especialmente frente a la ausencia de contabilidad y/o una contabilidad que deba calificarse como no fidedigna. En tales casos, no queda impedido de acudir a otros medios probatorios, siempre en pos de la verdad material, con el respaldo de los principios de la lógica, las máximas de la experiencia, los principios científicamente afianzados, en fin, el correcto entendimiento humano según el concepto de la sana crítica.⁷

Reforzando el valor preferente de la contabilidad, en todo caso, nuestro máximo tribunal ha sostenido que aun bajo el sistema de la sana crítica, el tribunal de la instancia

⁶ Cabe advertir que la indicación del Ejecutivo pretendía mantener el cepo en torno de la contabilidad, puesto que empleaba la voz “exclusivamente” en vez de la que se adoptó en definitiva, a saber, la de “preferentemente”. En este sentido, merece reproducirse la intervención en Sala, del diputado señor Sabag, del 10 de septiembre de 2008: “Uno de los aspectos más relevantes del proyecto es la apreciación de la prueba. Pasamos de un sistema de prueba legal o tasada a un sistema en que el juez apreciará de acuerdo con las reglas de la sana crítica, máximas de la lógica y de la experiencia, CON LO CUAL SE AMPLÍA EL ESPECTRO PROBATORIO. Por ejemplo, el artículo 71 de la LIR, si el pequeño agricultor que tributa en base a renta presunta, es fiscalizado y quiere probar que sus ingresos son mayores a los presumidos, sólo puede hacerlo con contabilidad fidedigna. Con la modificación que se propone, podría probar con facturas, contratos de compraventa, libros de venta y testigos...”

⁷ Sostenemos que incluso antes de la reforma de la ley 20.322 siempre el contribuyente podía recurrir a una prueba extracontable a favor de su posición fáctica en el proceso. Así resultaba y resulta de lo dispuesto en la parte final del inciso 2º del artículo 21 del Código que permite impugnar las imputaciones del Servicio, en el contencioso tributario, “con pruebas suficientes”. Esta norma presupone que en la fase de fiscalización el Servicio ha liquidado los impuestos respectivos con los antecedentes que obren en su poder, habiéndose declarado la contabilidad del contribuyente, como no fidedigna. Aún en este caso extremo, el legislador le otorga el derecho de desvirtuar las imputaciones –fácticas- del Servicio, mediante “prueba suficiente”, sin ninguna limitación, pero en el contencioso tributario.

“está obligado a dar valor preferente a la contabilidad en aquellos casos en que la ley la requiere, de suerte tal que, si bien no está forzado a adquirir convicción utilizándola exclusivamente, tampoco está facultado para prescindir sin más de los asientos contables puesto que constituyen pruebas predominantes, ni les es factible hacerlo basándose en motivos distintos de los que la ley considera, en este caso, en razones diferentes de las admitidas por las reglas de la sana crítica.”(Sentencia del 5 de mayo de 2015, Rol 16.655-2014). En otro caso, más reciente, el contribuyente emitió y contabilizó erróneamente una operación mercantil dando cuenta de una comisión pagada al extranjero y, en consecuencia, afecta al impuesto adicional, antecedentes que sirvieron al Servicio para cursar sendas liquidaciones del referido tributo. La reclamante acreditó en sede judicial la verdadera naturaleza de las operaciones que correspondían a descuentos y no a comisiones, aportando una prueba extracontable que destruía sus propios asientos contables, como lo dejó establecido nuestro máximo tribunal, resumiendo el razonamiento de los jueces de la instancia: “En virtud de lo expuesto, la sentencia estableció que a pesar de que en las facturas de venta de Tulsa S. A. a su cliente, se usó la expresión “comisión” con el objeto de rebajar el precio que pagaría el comprador en las operaciones, este término fue usado erróneamente. Se afirma que no resulta relevante la forma en que el contribuyente contabilizó este descuento, pues el modo en que el reclamante lo denomine o registre, no altera su naturaleza jurídica.” El Servicio formalizó recurso de casación en el fondo denunciando error de derecho en la aplicación de lo dispuesto en el artículo 38 del Código de Comercio, entre otros preceptos: “Los libros hacen fe contra el comerciante que los lleva, y no se le admitirá prueba que tienda a destruir lo que resultare de sus asientos”, y también del artículo 32 de ese mismo cuerpo de leyes: “Los errores y omisiones que se cometieren al formar un asiento se salvarán en otro nuevo en la fecha en que se notare la falta.” El recurso fue desechado por defectos en su formalización. (Sentencia de 30 de abril de 2019, Rol 31.700-2017). En nuestro concepto, siendo dudosa la aplicación de estas disposiciones en causa tributaria, puesto que dichas normas extraídas del Código de Comercio, rigen en pleitos de comercio y entre comerciantes, corresponden a un sistema de valoración legal o tasada y, en consecuencia, deben conciliarse con el nuevo sistema de valoración conforme a la sana crítica, donde los jueces del fondo gozan de mayor libertad en la apreciación de la prueba.

6 bis. Después de elaborados estos comentarios, y aprobados para su publicación, nuestra Corte Suprema dictó una sentencia de casación, del 26 de noviembre de 2019, Rol N° 40.228-2017, digna de destacarse por su claridad y contundencia acerca de las cuestiones que se han venido analizando. Se trataba de un contribuyente del impuesto de primera categoría, determinado mediante renta efectiva y contabilidad completa, a la que el Servicio rechazó la deducción de ciertos gastos -remuneraciones pagadas a sus trabajadores- porque tales operaciones no aparecían registradas en la contabilidad de la empresa. En el contencioso tributario, sin embargo, la reclamante aportó diferentes medios de prueba

-como las liquidaciones de remuneraciones, planillas de cotizaciones previsionales pagadas, etc.-, junto con un libro de remuneraciones timbrado con posterioridad a la fase de fiscalización, donde naturalmente se registraban a posteriori las operaciones cuestionadas, acogiéndose su pretensión por los jueces de la instancia. Para arribar a tal decisión, consideraron que la contabilidad fidedigna constituía sólo un medio de prueba preferente y no exclusivo, de modo que podían adquirir convicción acudiendo a los demás medios probatorios aptos para producir fe.

El recurso de casación en el fondo deducido por el Servicio fue desechado, dejando constancia nuestro máximo tribunal que la cuestión jurídica debatida “se refiere a determinar si estando el contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, como indudablemente lo estaba el reclamante de autos, podía o no acreditar por otros medios, ante el tribunal tributario, el gasto que dedujo de su declaración de renta, que no está respaldado por contabilidad fidedigna y que el Servicio de Impuestos Internos le rechazó por esta precisa razón.” Analizando los planteamientos del recurrente, enseguida, señala que las normas generales acerca de la obligatoriedad de llevar contabilidad y su empleo para acreditar la renta efectiva -artículos 17 y 21 del Código Tributario- deben ceder ante una regla especial, cual es el artículo 132 del mismo Código, “que por referirse específicamente a la prueba en juicio”, debe preferirse a aquellos mandatos generales. La argumentación del recurrente, asimismo, debe desecharse, puesto que “hace sinónimos preferencia y exclusividad, lo que es conceptualmente equivocado, pues se trata de términos con significados distintos.”

Dicho lo anterior, para conciliar ambos conceptos, esto es, para que pueda establecerse una proposición fáctica distinta a la que resulte de la contabilidad, nuestro máximo tribunal indica que “se necesitará prueba contundente y múltiple, de especial peso o nivel, que además se valore mediante razonamientos completos, que expliquen cómo es que esos medios sí llegan a ese nivel o peso tal, que permita probar el punto no obstante la ausencia del medio probatorio que por ley es principal y preferente.”

Enfrentados a la labor de ponderar el material probatorio, en tales circunstancias, la sentencia de casación establece que la sana crítica impone, como máxima de la experiencia básica, que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, la llevan, y los gastos deducidos, aparezcan debidamente asentados en esta contabilidad. Luego, el juzgador obrando dentro de los márgenes de la sana crítica, “ante la ausencia de esa prueba preferente, debe explicar cómo esa máxima, que es básica pero nunca absoluta, ha sido desvirtuada, superada o sustituida aquí.” Despejada esta cuestión preliminar, enseguida, nuestro máximo tribunal abre la vía para permitir el examen de los demás medios probatorios allegados al proceso, acudiendo, en su concepto, a una nueva máxima de la experiencia consistente en que, “por esos montos y por ese lapso, no se suele pagar cotizaciones para fingir relaciones laborales y pagos de remuneraciones inexistentes...”. El fallo que se comenta también merece destacarse, bajo este prisma, puesto que no es usual que nuestros tribunales identifiquen y postulen máximas de la experiencia particulares de la

esfera tributaria, para fundar sus decisiones, limitándose a efectuar remisiones generales, vagas o abstractas sobre la materia.

Nos parece muy destacable el fallo que comentamos, redactado por el ministro suplente señor Mera, puesto que no sólo evidencia un especial esfuerzo por arrojar luz acerca del correcto entendimiento de la cuestión jurídica que se somete al conocimiento de la corte de casación, lo que es propio de este recurso, sino también porque favorece el establecimiento de la verdad material, permitiendo la deducción de unos desembolsos que no podían negarse conforme a la prueba extracontable, y, en definitiva, al correcto entendimiento humano, concretando el gravamen sobre incrementos efectivos de patrimonio y no sobre unos inexistentes.

7. Otro aspecto destacado del fallo de nuestro máximo tribunal es su referencia a las normas de derecho común, como legislación supletoria de la fiscal interna. En el caso, para descartar la aplicación de lo dispuesto en el Código Civil sobre la prueba de las obligaciones, por considerar que tal materia posee una regulación especial en el artículo 21 del Código Tributario, sin olvidar lo establecido en el procedimiento general de reclamaciones del Título II del Libro III, especialmente, en su artículo 132, como otros fallos han añadido.

Tal aserto nos obliga a reproducir el texto del artículo 2 del Código: “En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o particulares.”

A la luz del Derecho comparado, sostenemos que nuestro legislador ha sido particularmente afortunado al hacer referencia al derecho común sin apellidos, no identificando este derecho común con el Derecho civil ni con ninguna otra disciplina, ni menos estableciendo un orden de prelación para la aplicación de este derecho supletorio. Tampoco lo identifica con un texto positivo, como el Código Civil, ni con los principios generales de un subsistema del ordenamiento, ni siquiera con los principios generales del derecho, sino que se refiere a “las normas de derecho común contenido en leyes generales o particulares”, fórmula abierta que entrega a los operadores jurídicos su determinación, caso a caso. Adviértase, como lo hace una antigua Circular de la Dirección del Servicio, contemporánea a la codificación, “que los vacíos de la legislación tributaria no deben ser suplidos con cualquiera disposiciones o normas de las leyes generales o especiales, sino sólo con “las normas de derecho común” contenidas en ellas...”. La misma Circular precisa: “En nuestro Derecho entre las leyes generales debemos citar, en primer lugar, a la Constitución Política del Estado, los Códigos Civil, Penal y de Procedimiento Civil y

Penal. Y entre las leyes especiales cabe citar los Código de Comercio, de Minería, del Trabajo, etc.”⁸

8. De modo, pues, que conforme a la legislación tributaria patria no pueden identificarse derecho común con el Derecho civil, ni menos con el Código Civil; por el contrario, la fórmula legal abierta utilizada, tampoco permite excluir la aplicación de las normas del Código, ni de las leyes civiles particulares, como derecho común supletorio.

No obstante lo dicho, claramente la tarea de colmar las lagunas de la legislación tributaria con las normas del Código civil resultará especialmente conflictiva dadas las diferencias entre ambas disciplinas, conforme a la suma división entre el Derecho privado y el Derecho público, siendo como es del Derecho tributario una rama del Derecho público. Tensión en la aplicación de las fuentes del derecho de mucha actualidad, por lo demás, en las relaciones entre el Derecho administrativo, como disciplina autónoma, y el Derecho civil.⁹ En esta perspectiva, conviene citar la autorizada y conciliadora opinión de los juristas españoles SÁINZ DE BUJANDA y DIEZ PICAZO, cada uno desde la óptica de sus respectivas disciplinas. Conforme al primero, en efecto: “...La armonía entre los Códigos civiles y el Derecho tributario sólo puede alcanzarse trazando pacientemente, por la vía doctrinal y jurisprudencial, las fronteras del que hemos denominado “fondo jurídico común”, que será el que, en definitiva, permita trazar racionalmente los límites de aplicabilidad de las normas que integran cada sector del ordenamiento.”¹⁰ El segundo, por su parte, comentando la regulación dada por la Ley General Tributaria Española de 1963 al instituto de la prescripción, como modo de extinción de la obligación tributaria, en

⁸ Circular N° 107, del 24 de noviembre de 1960, citada en Ugas Canelo, Luis R., *El Código Tributario, Sus Normas Complementarias y Jurisprudencia*, Editorial Jurídica de Chile, 1965, p. 14. Comentando el artículo 2 del Código Tributario, desde una óptica de la teoría general del derecho, pero con formación civilista, entre nosotros, se ha escrito: “...Tal como adelantáramos, esto llama la atención porque, incluso desde una perspectiva histórica, lo propio del derecho común es su generalidad, que permite darle un carácter supletorio, lo que difícilmente podría predicarse, sin más, de las leyes especiales. Se reafirma en esta disposición que el derecho común no se identifica con un conjunto de normas que forman parte de una rama o área del derecho.” Mejías Alonzo, Claudia Carolina, *El derecho común presupuesto en el ordenamiento jurídico nacional. Una revisión de su contenido*, en *Revista Chilena de Derecho*, volumen 45, N° 3, 2018, p. 626.

⁹ Entre nosotros, un gran crítico es el profesor Alejandro Vergara Blanco, según puede consultarse en *Los principios jurídicos y la tarea de construir el Derecho administrativo en clave científica, Derecho Administrativo: Identidad y Transformaciones*, Ediciones Universidad Católica de Chile, 2017, pp. 37-57; *Dicotomía público y privado en Derecho administrativo, supletoriedad y clasificación de normas en pública y privadas*, en *Público y Privado en Derecho Administrativo*, Actas de las VIII Jornadas de Derecho Administrativo, Editores Alejandro Vergara Blanco/Gabriel Bocksang Hola, Thomson Reuters La Ley, 2011, pp. 305-326.

¹⁰ Sáinz de Bujanda, Fernando, *Sistema de Derecho Financiero, I, Introducción*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, p. 192.

contraste con su regulación civil, escribió: "...Como quiera, además, que estos esquemas conceptuales y estas estructuras institucionales, aun perteneciendo en rigor, como digo, a una teoría general del Derecho, han estado tradicionalmente situados dentro del Derecho Privado, el fenómeno que describimos cobra el aspecto de una aplicación o de una extensión de las técnicas del Derecho Privado a una rama especial del Derecho Público. Este aspecto del fenómeno es, sin embargo, puramente aparente. Los esquemas, las estructuras, las instituciones no son patrimonio exclusivo del Derecho Privado, sino que son, en realidad, "Oberbegriffe", esto es, "supra-conceptos" que están, por lo tanto, más allá de cualquiera de las ramas jurídicas particulares y que deben insertarse –insistimos en la idea- dentro de una teoría general del Derecho, que es, cada día más, una necesidad urgentemente sentida por toda la ciencia jurídica."¹¹

El Derecho común, así las cosas, puede identificarse con este fondo jurídico común y/o con estos supra-conceptos que fundamentalmente por razones históricas pueden encontrarse en los códigos civiles, pero que corresponden a esquemas, estructuras e instituciones propias de la teoría general del Derecho, como los de propiedad, prescripción, obligación, solidaridad, pago, etcétera.¹² En todo caso, según lo que se viene diciendo, el acierto de los redactores de nuestro Código tributario es que no limitaron el concepto de derecho común a ciertas reglas e instituciones del Código civil, sino que lo extendieron a las que puedan extraerse de todas las leyes generales y aún particulares.

Lo dicho resulta del todo relevante habida consideración que uno de estos supra-conceptos, el de obligación (tributaria) se ha erigido, según la doctrina más autorizada, como eje dogmático de la disciplina. El tributo como institución jurídica se explica y justifica según el concepto de obligación, vale decir, de un vínculo jurídico que une al acreedor estatal con el deudor-contribuyente, concepción que presupone una superación de su concepción, como una relación exclusivamente de poder o de fuerza, que no hacía diferencias entre el poder tributario y el poder de policía. El tributo, por consiguiente, obtiene la legitimidad que reclama el Estado de Derecho, acudiendo a un supra-concepto elaborado por la doctrina civil, pero que más bien, como sostiene Díez-Picazo, corresponde a un instituto de la teoría general del derecho. Corresponde, pues, a una obligación legal de

¹¹ Díez- Picazo, Luis, La extinción de la deuda tributaria, en Ensayos Jurídicos, Tomo II, Civitas-Thomson Reuters, Madrid, 2011, p. 1843.

¹² Sebastián Martín-Retortillo Baquer ha sostenido, siguiendo a la doctrina alemana, que estos supra-conceptos corresponden a un concepto superior que no son figuras exclusivas del Derecho privado o del Derecho público, aunque cada una las regule y haga suyas, siendo entonces distintas las normas que las regulen, distintos los sujetos, los objetos y también sus propios efectos. Con ocasión del contrato y del contrato administrativo ha dicho: "...Su estructura esquemática, sin embargo, esto es, el acuerdo de voluntades para constituir una relación jurídica, se presenta tanto en una especie como en otra. Esa diversidad –de contenido, de principios incluso- no puede destruir su esencia...", El Derecho civil en la génesis del Derecho administrativo y de sus instituciones, Editorial Civitas, Madrid, 1996, p. 61.

Derecho público que, según se ha sostenido, estructuralmente en nada difiere de la obligación civil, sin perjuicio de las particularidades que le son propias. Estas particularidades, como ha quedado anotado, sin embargo, no alteran su esencia.¹³

Siendo ello así no hay inconveniente en aplicar las reglas de derecho común en materia de obligaciones contenidas en el Código civil, aun teniendo presente que estas reglas han sido elaboradas fundamentalmente respecto de las obligaciones contractuales. Si bien esta constatación no impide el reenvío a las normas del Código, constituye, sin embargo, un antecedente a considerar a la hora de fijar su pertinencia, como normas de derecho común. Y también constatando que no exista una regulación particular en la legislación tributaria, expresa o tácita, lo que excluye la aplicación supletoria de la legislación civil, como nos recuerda el fallo que motiva estos comentarios.

9. Lo que se viene diciendo puede resultar más evidente si consideramos un caso jurisprudencial. El artículo 97 N° 16 del Código Tributario, más allá de sus múltiples reformas legales, sanciona con pena de multa al contribuyente que incurre en la pérdida o inutilización “no fortuita” de los libros de contabilidad o de la documentación soportante. La posición del Servicio ha sido que la expresión “no fortuita” (o “fortuita” en su redacción original) debe entenderse en concordancia con lo dispuesto en el artículo 45 del Código Civil que define a la fuerza mayor o caso fortuito como “el imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público, etc.” Se trata, por consiguiente, de un alto estándar probatorio puesto que exige acreditar, ni más ni menos, la concurrencia de los requisitos del caso fortuito, como eximente de la responsabilidad infraccional denunciada. Un fallo del Tribunal Tributario y Aduanero de la VIII Región, razonando de esta manera, procede a condenar al contribuyente: “Teniendo presente entonces la definición legal recién transcrita –caso fortuito- cabe preguntarse si al contribuyente le fue posible evitar el robo de la documentación que denuncia, o si en realidad, le fue imposible que este sucediera...” Y a continuación, pronunciándose sobre el mínimo de cuidado exigible que se debe observar en la custodia de la documentación tributaria, frente a la inexistencia de una referencia expresa del Código, indica que “resulta posible aplicar las normas generales en

¹³ Mucho se ha escrito sobre esta materia, por todos, puede consultarse a Sáinz de Bujanda, Fernando, ob. cit., pp. 26-115. El maestro de Madrid parte del análisis de la tesis del tributo como relación de poder, formulada por la doctrina administrativista alemana en la segunda mitad del siglo XIX; más tarde su superación, como relación jurídica con especial referencia a la tesis de Giannini, como relación jurídica compleja hasta las llamadas tesis dinámicas, funcionales o administrativas, planteadas por la doctrina italiana en la década del sesenta del siglo recién pasado, con especial referencia a los conceptos de función tributaria, potestad de imposición y procedimiento tributario (Alessi, Micheli y Mafezzonni). También pasa revista a la construcción de la doctrina alemana que separa el Derecho Tributario Material o Sustantivo concebido como el derecho de la obligación tributaria y el Derecho Tributario Administrativo o Formal que dice relación con la fiscalización y la aplicación de las leyes tributarias por la Administración.

materia de responsabilidad, teniendo presente lo dispuesto en el artículo 2º del Código del ramo...”, para finalmente terminar aplicando “el estándar más común, esto es, exigir la responsabilidad hasta el grado de culpa leve...”(Sentencia del 6 de julio de 2017, RIT ES-10-00110-2016).

No compartimos estos razonamientos, puesto que cabe preguntarse si estas reglas del Código Civil corresponden al derecho común supletorio tratándose de una infracción tributaria. Nuestro máximo tribunal contestó negativamente en el pasado, rechazando la casación en el fondo deducida por el Consejo de Defensa del Estado, que asumía la representación del Servicio con anterioridad a la reforma de la ley 20.322: “...cabe también tener presente que las disposiciones sobre obligaciones que el recurso da por infringidas, resultan totalmente ajenas a la cuestión controvertida, en especial aquellas que rigen la prueba de la responsabilidad contractual; en atención a que aquí de lo que se trata es de la responsabilidad impositiva, materia exclusiva del Derecho Público, que no admite siquiera la integración supletoria contemplada en el artículo 4º del Código Civil, por cuanto los artículos 1547 y 1698 de ese cuerpo legal no son la norma general en materia de infracciones tributarias.”(Sentencia de 22 de julio de 1998, RDJ., tomo XCV, 1998, pp. 105-107).

En realidad, pensamos que las normas de derecho común, frente al silencio de la legislación tributaria, tratándose de una infracción tributaria, deben buscarse en el Código Procesal Penal que consagra la presunción de inocencia, lo que aparece reforzado en el propio literal 16º del artículo 97 que establece en su inciso 2º: “Se presumirá no fortuita, salvo prueba en contrario, la pérdida o inutilización..., cuando se de aviso de este hecho o se lo detecte con posterioridad a una notificación o cualquier otro requerimiento del Servicio, que diga relación con dichos libros o documentación...”. Esta presunción legal estaría demás aplicándose las normas sobre la responsabilidad contractual contenidas en el Código Civil, como derecho común supletorio.

10. Recientemente, en un voto de minoría redactado por el Ministro Dahm puede leerse: “Que el artículo 2 del Código Tributario ordena aplicar en forma supletoria la legislación común en las materias no reguladas en este cuerpo de leyes, por lo que se aplican las normas de interpretación de la ley contenidas en los artículos 19 a 24 del Código Civil.”(Sentencia de la Corte Suprema, del 24 de octubre de 2019, Rol 31.956-2017). Hemos acudido a este ejemplo, porque sin duda las reglas sobre interpretación de la ley, ubicadas en el Código Civil, corresponden a normas de derecho común, y a una materia no regulada en la legislación tributaria fiscal interna. Si mañana nuestro legislador estableciera reglas propias de interpretación de la ley tributaria, como otros ordenamientos lo hacen, prevalecerán éstas sobre aquéllas.

11. Las relaciones entre el Derecho civil y el Derecho tributario se tensionan fundamental, pero no exclusivamente, enfrentados a dos temas: a) la ausencia de normas tributarias

específicas y su eventual integración con normas de otras disciplinas; y, b) el valor en el derecho tributario de los conceptos de otras ramas.¹⁴ Un tercer motivo de tensión, a nuestro parecer, dice relación con la reacción del ordenamiento tributario al trazar los límites entre la elusión y la planificación fiscal o economía de opción, puesto que colisionan, por una parte, el poder tributario y, por otra, lo que Díez-Picazo denominó la potestad normativa privada. Claro es que esta cuestión nos conduce a la calificación, recalificación y la interpretación de la ley tributaria, mereciendo un tratamiento separado.

Nuestra legislación contempló una regla en el artículo 2º del Código que, a nuestro juicio, comprende y pretende solucionar los dos primeros problemas. En relación al segundo de los temas enunciados, la cuestión no se presentará cuando la propia legislación tributaria contemple una definición especial, la que generalmente se apartará de la legislación común, ampliando el concepto con fines recaudatorios, como acontece, entre nosotros, con la definición de “venta” del N° 1 del artículo 2 del DL. 825, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Es que el Derecho tributario es de naturaleza calificadora en cuanto adecúa a los principios propios la figura normativizada en otra rama del Derecho, pero, como recuerda Amatucci¹⁵, la unidad del derecho obliga a no alterar sustancialmente la estructura de la figura calificada, lo que acontece precisamente con la definición de venta cuyo núcleo exige la presencia de un título translaticio de dominio y oneroso.

Pero si la legislación tributaria no contempla una definición particular, correspondería dar aplicación al concepto tal cual ha sido forjado en la disciplina de origen, casos que han sido resueltos por nuestros tribunales al amparo del indicado artículo 2. Así, por ejemplo, el artículo 21 del DL. 910 establece una franquicia tributaria a favor de las empresas constructoras, las que tendrán derecho a deducir de sus pagos provisionales obligatorios de la LIR el 0,65 del débito fiscal que deban determinar en la venta de “bienes corporales inmuebles para habitación”, cumpliéndose los demás requisitos legales. Se ha presentado controversia judicial acerca de lo que debe entenderse por “bienes corporales inmuebles”, dado que el Servicio ha desconocido la franquicia tratándose de ciertos bienes que ha considerado muebles, como la arborización, las campanas extractoras, muebles de cocina, horno eléctrico, cubierta de granito y muebles de escritorio. Resolviendo la cuestión litigiosa, la Corte de Apelaciones de Temuco sostuvo: “Para los efectos de dar solución a esta controversia hay que partir de la premisa que la disposición legal del artículo 21 se refiere a “inmuebles en general”, expresión que ante la falta de definición dada por el legislador, que ofrezca un significado legal especial, debe entenderse que comprende todos

¹⁴ Puede consultarse a García Belsunce, Horacio A., La autonomía del Derecho tributario frente a la legislación tributaria provincial, en *Temas de Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, pp. 27-63; Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992, pp. 36-62.

¹⁵ Amatucci, Andrea, *Teoría de la Ley Tributaria*, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. XXXIV, N° 169, Madrid, 1984, p. 64.

los bienes muebles que se reputan inmuebles por una consideración jurídica de las cosas, de acuerdo a la ley común.” El tribunal de segunda instancia acoge el reclamo del contribuyente, revocando el fallo en alzada, considerando que estos bienes muebles se consideran inmuebles por adherencia conforme a la definición de tales bienes consagrada en el artículo 568 del Código Civil. (Sentencia del 24 de junio de 2016, Rol 32-2015 del ingreso del tribunal tributario y aduanero de la indicada corte). El recurso de casación en el fondo planteado por el Servicio fue desechado por nuestro máximo tribunal. (Sentencia del 6 de marzo de 2018, Rol 52.877-2016).

12. Un problema frecuente es el que presenta la adecuación del instituto de Derecho común al ordenamiento tributario, dado que no siempre podrá acudir a él, sin más, al resultar incompatible con los institutos configurados por el Derecho tributario. En tales casos, el citado artículo 2º debe ceder antes los institutos y principios propios del Derecho tributario, exigiendo una fina labor de aplicación e interpretación de esta legislación especial.

Trataremos de demostrar lo dicho mediante un caso fallado por nuestros tribunales: Un contribuyente del impuesto de primera categoría, persona natural, pero además trabajador dependiente y, como tal, afecto al impuesto único a la renta del trabajo, registró en su contabilidad, como empresario individual, un ingreso de dineros provenientes de sus rentas del trabajo, y más tarde cuando le fueron “devueltas” dichas sumas, el Servicio le cursó una liquidación del impuesto personal a la renta, porque consideró que la operación había correspondido a un aporte de capital de su empresa individual y no un préstamo, como el contribuyente la había registrado en su contabilidad. El Servicio acudiendo al derecho común, pretendió cuestionar la naturaleza jurídica de la operación, tal cual fue asentada contablemente por el contribuyente, arguyendo que el mutuo es un contrato, un acuerdo de voluntades entre dos personas, inconcebible tratándose de una misma persona. El fallo de primer grado, del Tribunal Tributario y Aduanero de la VIII Región, de 18 de noviembre de 2015, le dio el tratamiento de mutuo y, en consecuencia, dejó sin efecto la liquidación reclamada. La Corte de Apelaciones de Concepción, tratándose del empresario individual, reconociendo la existencia para fines tributarios, de una dualidad de patrimonios: uno contable-tributario y otro personal, lo confirmó, dejando establecido: “... En este contexto lleva razón el Servicio de Impuestos Internos en cuanto sostiene que no resulta jurídicamente concebible la existencia de un contrato de mutuo entre dos patrimonios de una misma persona natural. Sin embargo, no es menester otorgarle dicha calificación jurídica al traspaso de fondos efectuado para aceptar su procedencia, desde el punto de vista estrictamente tributario.”(Sentencia del 6 de mayo de 2016, Rol 142-2015).

El recurso de casación en el fondo deducido por el Servicio fue finalmente desechado por nuestro máximo tribunal (Sentencia del 7 de marzo de 2018, Rol 55.163-2016).¹⁶

A diferencia de los ejemplos jurisprudenciales anteriores no existe acá una remisión expresa al Derecho común, tampoco un concepto legal particular de la ley tributaria; sin embargo, el aplicador e intérprete de la ley tributaria, no puede acudir al Derecho común -en el caso, al contrato de mutuo- porque éste no se aviene con la legislación tributaria. El caso debe resolverse, por consiguiente, dentro de esta parcela particular del ordenamiento jurídico atendiendo a sus institutos y principios propios.

13. No queremos terminar estos comentarios sin anotar que las características y fines particulares del Derecho tributario, diversos del Derecho común, han sido reconocidos por nuestro legislador en el artículo 4 del Código Tributario: “Las normas de este Código sólo rigen para la aplicación o interpretación del mismo y de las demás disposiciones legales relativas a las materias de tributación fiscal interna a que se refiere el artículo 1º, y de ellas no se podrán inferir, salvo disposición expresa en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes.” Este precepto que debe entenderse, como la contrapartida del artículo 2º, impide al intérprete abordando una cuestión de derecho común, sea civil, comercial, etc., invocar un precepto legal tributario a favor del valor o alcance de un negocio jurídico o disposición legal de derecho común. Lo dicho se ratifica por lo prescrito en el artículo 108 del mismo Código: “Las infracciones a las obligaciones tributarias no producirán la nulidad de los actos o contratos en que ellas incidan...”; norma necesaria puesto que en su ausencia, bien podrá fundarse una demanda de nulidad absoluta de un contrato por objeto ilícito por infracción de la ley tributaria

¹⁶ Lo que sucede es que nuestra legislación tributaria al reconocer al empresario individual, como contribuyente del impuesto de primera categoría que opera bajo la personalidad jurídica de la persona natural, bajo su nombre y RUT, etc., presenta la particularidad que se le reconoce un patrimonio contable-tributario y uno personal. Esta dualidad de patrimonios, cuyo titular es una misma persona, corresponde a una figura propia de la legislación tributaria, que obedece a sus requerimientos y características especiales, y que se aparta de la concepción clásica del patrimonio, como atributo de la personalidad. No está demás decir que la doctrina civil también acepta excepcionalmente esta dualidad, como en el caso del patrimonio reservado de la mujer casada en régimen de sociedad conyugal del artículo 150 del Código Civil, lo que correspondería a un tipo de lo que se llama “patrimonios fraccionados”, esto es, “aquellos que tienen como destino un fin especial, en contraposición al patrimonio general del hombre que se encuentra al servicio de los fines más genéricos de su titular.” (Lyon Puelma, Alberto, *Personas Naturales*, Ediciones UC, 1993, p. 198). El propio Servicio en diversos pronunciamientos así lo ha reconocido, por ejemplo, Oficio 1516, del 9 de abril de 2003; Oficio 2559, 13 de septiembre de 2016; en fin, Oficio 115, del 22 de enero de 2013). Y esta realidad tributaria generará a la muerte del empresario individual una ficción de continuidad de giro por el plazo máximo de tres años, entendiéndose al “patrimonio hereditario indiviso”, conforme al artículo 5 de la LIR, “como la continuidad de la persona del causante...”. Otra manifestación de lo peculiar de la legislación tributaria, apartándose, una vez más, ostensiblemente del derecho común.

conforme al artículo 1462 del Código Civil: “Hay un objeto ilícito en todo lo que contraviene al derecho público chileno...”

El lector podrá entonces concluir con nosotros que el Derecho tributario siendo un derecho especial, frente a una laguna legal, bien puede acudir al Derecho común, transformándose, por consiguiente, en un importador de esta legislación común; por el contrario, sin embargo, no es posible exportar sus soluciones particulares hacia el Derecho común, puesto que ellas han sido establecidas atendiendo a sus fines y características propias.

14. Enunciado de un futuro comentario: Una cuestión polémica, siendo el Derecho tributario una rama del Derecho público, regido por lo que podemos llamar un doble principio de legalidad, esto es, que los tributos sólo pueden ser establecidos por ley (Principio de Reserva de Ley Tributaria), y que la Administración tributaria sólo puede actuar en el ejercicio de las potestades expresamente previstas por la legislación (Principio de Juridicidad), ambos de raíz constitucional, es la eventual aplicación de los principios generales del derecho y en especial del derecho privado, como derecho común supletorio.

Puede leerse, al efecto, como conclusión de un voto de minoría redactado por el Ministro Zepeda de la Corte de Apelaciones de Santiago, partidario de darle la razón al Servicio: “Principios de la buena fe y el de que nadie puede enriquecerse sin causa, a juicio del disidente, no pueden ser ignorados por ningún sistema jurídico.”(Sentencia de 26 de agosto de 2019, Rol 272-2017). Antes la Corte de Apelaciones de Concepción, también invocando los principios generales, había dicho: “Que de esta manera, es correcto el rechazo que el Director del Servicio de Impuestos Internos hiciera en la Resolución N° EX 537, por cuanto no ha podido acreditarse fehacientemente los requisitos de procedencia de la devolución solicitada y, al contrario, aparece el abuso de las formas societarias, de personas jurídicas y simulaciones, para el solo efecto de obtener un beneficio tributario, por cuanto si bien constituyen formalmente actos jurídicos individuales lícitos, es lo cierto que, en su conjunto, corresponden a operaciones elusivas ilícitas o ilegítimas.”(Sentencia de 10 de agosto de 2018, Rol 1-2018).

Sólo enunciamos esta cuestión de grandes proyecciones teóricas y prácticas, puesto que esperamos sea objeto de un futuro comentario de jurisprudencia.-

15. BIBLIOGRAFIA.

Libros y artículos.

Amatucci, Andrea, Teoría de la Ley Tributaria, en Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, vol. XXXIV, N° 169, Madrid, 1984.

Díez- Picazo, Luis, La extinción de la deuda tributaria, en Ensayos Jurídicos, Tomo II, Civitas- Thomson Reuters, Madrid, 2011.

García Belsunce, Horacio A., La autonomía del Derecho tributario frente a la legislación tributaria provincial, en Temas de Derecho Tributario, Abeledo-Perrot, Buenos Aires.

Ibarra Aguirre, Daniel, Sobre las leyes reguladoras de la prueba en el Procedimiento general de reclamaciones, publicado en esta Revista, volumen V, Enero-Julio 2019.

Valdés Costa, Ramón, Instituciones de Derecho Tributario, Depalma, Buenos Aires, 1992.

González Orrico, Jaime, La inadmisibilidad probatoria en el procedimiento general de reclamaciones tributarias. Alcances jurisprudenciales, en Tópicos de Derecho Tributario, Librotecnia, Santiago.

Lyon Puelma, Alberto, Personas Naturales, Ediciones UC, 1993.

Martín-Retortillo Baquer, Sebastian. El Derecho civil en la génesis del Derecho administrativo y de sus instituciones, Editorial Civitas, Madrid, 1996.

Mejías Alonzo, Claudia Carolina, El derecho común presupuesto en el ordenamiento jurídico nacional. Una revisión de su contenido, en Revista Chilena de Derecho, volumen 45, N° 3, 2018.

Sáinz de Bujanda, Fernando, Sistema de Derecho Financiero, I, Introducción, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985.

Vergara Blanco, Alejandro. Derecho Administrativo: Identidad y Transformaciones, Ediciones Universidad Católica de Chile, 2017.

Vergara Blanco, Alejandro/Bocksang Hola, Gabriel. Dicotomía público y privado en Derecho administrativo, supletoriedad y clasificación de normas en pública y privadas, en Público y Privado en Derecho Administrativo, Actas de las VIII Jornadas de Derecho Administrativo, Editores, Thomson Reuters La Ley, 2011.

Ugas Canelo, Luis R., El Código Tributario, Sus Normas Complementarias y Jurisprudencia, Editorial Jurídica de Chile, 1965.

Sentencias.

Tribunal Constitucional, Sentencia del 3 de septiembre de 2015, Rol 2723-14-INA.

Tribunal Constitucional, Sentencia del 21 de junio de 2016, Rol 2862-15-INA.

Tribunal Constitucional, Sentencia del 20 de junio de 2017, Rol 3220-16-INA.

Tribunal Constitucional, Sentencia del 28 de noviembre de 2018, Rol 4376-18-INA.

Tribunal Constitucional, Sentencia del 22 de enero de 2019, Rol 3867-17-INA.

Tribunal Constitucional, Sentencia del 17 de julio de 2019, Rol 5963-18-INA.

Corte Suprema, Sentencia de 22 de julio de 1998, RDJ., tomo XCV, 1998, pp. 105-107.

Corte Suprema, Sentencia del 20 de diciembre de 2002. Pleno.

Corte Suprema, Sentencia de 31 de diciembre de 2013, Rol 2.751-2013.

Corte Suprema, Sentencia del 5 de mayo de 2015, Rol 16.655-2014.

Corte Suprema, Sentencia del 18 de enero de 2016, Rol 38.081-2015.

Corte Suprema, Sentencia del 6 de marzo de 2018, Rol 52.877-2016.

Corte Suprema, Sentencia del 7 de marzo de 2018, Rol 55.163-2016.

Corte Suprema, Sentencia de 30 de abril de 2019, Rol 31.700-2017.
Corte Suprema, Sentencia del 20 de junio de 2019, Rol 8.370-2017.
Corte Suprema, Sentencia 13 de septiembre de 2016, Rol 8.708-2015.
Corte Suprema, Sentencia del 10 de octubre de 2019, Rol N° 35.295-2017.
Corte Suprema, Sentencia del 24 de octubre de 2019, Rol 29.899-2017.
Corte Suprema, Sentencia del 24 de octubre de 2019, Rol 31.956-2017
Corte Suprema, Sentencia de 26 de noviembre de 2019, Rol N° 40.228-2017.
Corte de Apelaciones de Santiago, Sentencia del 25 de junio de 2007, publicado en la Gaceta Jurídica N° 324, Junio 2007.
Corte de Apelaciones de Santiago, del 4 de noviembre de 2015, Rol 137-2015,
Corte de Apelaciones de Santiago, Sentencia de 26 de agosto de 2019, Rol 272-2017.
Corte de Apelaciones de Concepción, Sentencia del 3 de septiembre de 2015, Rol 32-2015.
Corte de Apelaciones de Concepción, Sentencia del 22 de septiembre de 2015, Rol 69-2015.
Corte de Apelaciones de Concepción, Sentencia del 6 de mayo de 2016, Rol 142-2015.
Corte de Apelaciones de Temuco, Sentencia del 24 de junio de 2016, Rol 32-2015.
Corte de Apelaciones de Concepción, Sentencia de 10 de agosto de 2018, Rol 1-2018.
Corte de Apelaciones de Concepción, Sentencia del 10 de agosto de 2018, Rol 68-2017.

Instrucciones Administrativas.

Circular N° 107, de 24 de noviembre de 1960
Oficio 1516, de 9 de abril de 2003;
Oficio 2559, de 13 de septiembre de 2016.
Oficio 115, de 22 de enero de 2013.