

FUNDAMENTACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS Y VALORACIÓN PROBATORIA, A PARTIR DE LA MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA DE LA LEY N° 21.210.

SUBSTANTIATION OF ADMINISTRATIVE ACTS AND EVIDENCE ASSESSMENT, SINCE THE TAX MODERNIZATION INCLUDED IN THE LAW 21.210.

*Patricio Casas Farías**

RESUMEN: Se exponen las principales modificaciones que incorpora la Ley N° 21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria al Código Tributario en materia de obligaciones de fundamentación y valoración probatoria al momento de emitirse actos administrativos de carácter tributario por parte del Servicio de Impuestos Internos. Asimismo, se analiza cuál es el alcance de estas incorporaciones y modificaciones en relación con el estatuto de la Ley de Bases de Procedimientos Administrativos N° 19.880, señalando cuáles son sus efectos sobre los derechos garantizados a los contribuyentes en el Código Tributario, así como los recursos disponibles para impugnar dichas resoluciones.

PALABRAS CLAVES: fundamentación del acto administrativo, valoración probatoria, Código Tributario.

ABSTRACT: The main modifications included in Law 21.210 that Modernizes the Tax Legislation are exposed to the Tax Code in matters of substantiation and evidence assessment when de Internal Revenue Service issues administrative acts. Likewise, this article scope of these incorporations and modifications is analyzed in relation to the statute of the Bases of Administrative Procedures Act, indicating which are their effects on the rights guaranteed to taxpayers in the Tax Code, and procedural remedies available against that resolutions.

KEYWORDS: substantiation of administrative act, evidence assessment, tax code.

1. INTRODUCCIÓN Y CONTEXTO

La Ley N° 21.210 que *Moderniza la Legislación Tributaria* publicada en el Diario Oficial el 24 de febrero de 2020, introdujo una serie de modificaciones a los principales cuerpos normativos en materia tributaria.

* Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. Magíster en Tributación de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile. Abogado asociado, Letonja. Abogados Tributarios. Correo electrónico pcasasf@ug.uchile.cl. Recibido el 23 de junio de 2020, aceptado el 31 de julio de 2020.

Tal vez, las modificaciones que han merecido mayor atención hasta ahora para los expertos tributarios dicen relación con cambios sustantivos a la Ley de Impuesto a la Renta (LIR) y la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS).

Así, a nivel de impuesto a la renta, la disposición creativa del legislador al re-estructurar o *reformular*, una vez más, los regímenes de renta a los cuales se encuentran sujetos los contribuyentes, han acaparado razonablemente en atención a su impacto, junto a otras modificaciones, la mayor parte de los análisis realizados por los tributaristas.

A nivel de LIVS, la Ley N° 21.210 introduce también una serie de modificaciones de suma relevancia, sin perjuicio de lo cual, por su novedad en nuestro ordenamiento jurídico y acorde, además, a los tiempos que se viven, tal vez la más importante sea la incorporación del IVA a los servicios digitales a través de un nuevo artículo 8° letra n) y un nuevo procedimiento contenido en el Párrafo 7 bis de dicho cuerpo normativo.

En cualquier caso, si bien las modificaciones sustantivas suelen captar la mayor parte del interés de los especialistas por sus impactos directos sobre el patrimonio de los contribuyentes, las modificaciones procedimentales y de fiscalización incorporadas al Código Tributario no pueden pasar desapercibidas.

Solo por mencionar algunas modificaciones, como las realizadas a los expedientes administrativos electrónicos, la incorporación de un nuevo recurso administrativo jerárquico en el nuevo artículo 6° letra A N° 7, la creación del artículo 132 ter para proponer bases de acuerdo con la Dirección Nacional respecto a los juicios en curso, entre otras, sin duda producirán efectos sumamente relevantes en la relación existente entre los contribuyentes y la administración tributaria.

Hasta el momento, la Ley N° 21.210 en cuanto a sus modificaciones al Código Tributario ha pasado, hasta ahora, prácticamente desapercibida. Sin embargo, desde la perspectiva del mejoramiento a las garantías de los contribuyentes, seguramente es una de las reformas más relevantes de los últimos años.

Este mejoramiento, no dice relación únicamente con el establecimiento de un catálogo abstracto de derechos, sino con otras modificaciones que afectan directamente a la relación cotidiana entre el contribuyente y la administración.

Así, por ejemplo, el establecimiento de plazos acotados para la resolución de recursos reposición administrativa vía expediente electrónico, la limitación a la extensión de las fiscalizaciones por término de giro¹ e incluso, el establecimiento de un plazo concreto para

¹ Y la inclusión de lo que podría ser una expresión atípica de un *silencio positivo* respecto al plazo para girarlas diferencias de impuesto y certificar el término de giro solicitado por los contribuyentes.

dar respuesta a una solicitud de un oficio, vienen a limitar la constante incertidumbre, e innecesaria extensión, de las actuaciones del Servicio de Impuestos Internos².

Por su parte, la ampliación en el uso del expediente electrónico permite al contribuyente vía remota facilitar la información de una serie de actuaciones que, hasta hoy, solían encontrar muchas veces una resistencia inexcusable cuando se pretendían realizar de manera presencial ante algunos departamentos de asistencia al contribuyente³.

Sin perjuicio que existen múltiples modificaciones al Código Tributario que merecen un examen más detallado, el propósito de este artículo es efectuar un análisis sobre las normas que introducen y precisan deberes de motivación en los actos administrativos en relación con la valoración probatoria de los antecedentes aportados tanto por los contribuyentes como por la administración.

Este análisis se efectúa realizando un contraste con las normas vigentes en la Ley de Bases de los Procedimientos Administrativos N° 19.880 (LBPA), a fin de establecer si los cambios realizados al Código Tributario fijan nuevos estándares a la administración al momento de emitir sus pronunciamientos oficiales, en consideración al contenido mismo del acto y su relación con los hechos que se dan por probados en ellos para la adopción de decisiones finales.

Se analiza además la in/viabilidad de extender a los deberes de motivación de los actos administrativos emanados de la administración, los conceptos sobre sistema de valoración racional de la prueba y estándar de convicción, de una manera similar al que rige actualmente las actuaciones propias de los procedimientos contencioso-administrativos que se tramitan ante los tribunales tributarios y aduaneros y tribunales superiores de justicia.

² Cabe mencionar por ejemplo que el antiguo artículo 8 bis N°8 del Código Tributario (hoy 8 bis N° 10) que establece como derecho del contribuyente: “*Derecho a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados*” fue consagrado desde la Ley N° 20.420 de fecha 19 de febrero de 2010 y fue complementada administrativamente por la Circular N°19, de fecha 1 de abril de 2011, sin embargo, esto no ha impedido hasta el día de hoy que en ciertas ocasiones los procesos de fiscalización del SII se extiendan al filo de los plazos de prescripción, es decir, 3 años desde el vencimiento legal de impuesto.

³ Sección encargada de recibir las presentaciones de los contribuyentes.

Se hace presente desde ya, que el deber de fundamentación de los actos administrativos y su valoración probatoria que se pretende analizar en este trabajo, dice relación con cuestiones de naturaleza no sancionatoria, toda vez que respecto a este último tipo de actos, rigen en general estándares más exigentes en atención a su carácter punitivo (motivación del acto, estándar probatorio y principalmente carga de la prueba), lo cual se aleja del objeto de este trabajo e impediría además su acotada extensión⁴.

2. NORMAS SOBRE MOTIVACIÓN Y PRUEBA APLICABLES A LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DE FORMA PREVIA A LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA LEY N° 21.210

De forma previa a las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210, no existía una regla específica en el Código Tributario en relación con los deberes de motivación y valoración de la prueba en la emisión de actos administrativos, encontrándose referencias a dichos conceptos, de manera expresa, únicamente en las reglas aplicables al procedimiento general de reclamo tributario consagradas en sus artículos 124 y siguientes y a otros procedimientos de carácter jurisdiccional cuya aplicación normativa es realizada en virtud de la aplicación supletoria general del artículo 132 del Código Tributario que contiene las reglas probatorias de los procedimientos contencioso-administrativos en materia tributaria.

2.1. LA CARGA DE LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA

Respecto a la carga de la prueba, en la práctica, regía sin contrapeso el artículo 21 del Código Tributario, en virtud del cual, es el contribuyente quien debe probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto le sean necesarios u obligatorios, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que sirvan para el cálculo del impuesto.

Así, si bien esta norma en su inciso segundo establece un principio de presunción general de buena fe respecto a la contabilidad de los contribuyentes, en la práctica, hasta hoy, su aplicación ha sido de carácter absoluta en etapa administrativa e incluso judicial⁵,

⁴ En cualquier caso, es posible ver un análisis más detallado sobre la idea de un estándar aplicable en materia de sanciones tributarias en: CASAS FARIAS, Patricio (2019): “*Consideraciones para la determinación de un estándar probatorio en el marco de la aplicación de sanciones tributarias*”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 5, pp. 11–40.

⁵ Afortunadamente, la Ley N° 21.210 establece expresamente que, en sede jurisdiccional, corresponde al Servicio de Impuestos Internos acreditar los hechos que alega, disipando la errónea idea de que la regla de carga de prueba establecida en materia de fiscalización administrativa era extensiva también a los procedimientos tributarios jurisdiccionales. En específico, el inciso 4 del artículo 132 del Código Tributario incorpora la expresión: “*El Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento*”.

estableciendo como causal en muchos casos, que la razón para rechazar la pretensión del contribuyente dice relación con la falta de acreditación de los hechos que este invoca.

2.2. VALORACIÓN DE LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA

En cuanto al sistema de valoración probatoria, no existía norma específica que refiera a este punto, por lo que debe entenderse que la norma aplicable es la regla supletoria contenida en el inciso primero del artículo 35 de la LBPA⁶ que al respecto indica: “*Prueba. Los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho, apreciándose en conciencia*”.

La única referencia que es posible encontrar a nivel de acto administrativo tributario, se encuentra en la Circular N° 34, de 2018, emitida por el SII a propósito del contenido de la resolución de la llamada reposición administrativa voluntaria (RAV) regulada en el artículo 123 bis del Código Tributario, la cual establece la referencia expresa al artículo 35 de la LBPA señalando: “*Para estos efectos, los antecedentes aportados durante el procedimiento deberán ser apreciados en conciencia de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley N° 19.880 y dicha evaluación deberá expresarse fundadamente en la resolución mencionada*”.

Se ha discutido reiteradamente qué debe entenderse por *valoración de la prueba en conciencia* y cuál es el alcance de dicho concepto para dar por probados determinados hechos. Esta discusión no dice relación únicamente con el artículo 35 de la LBPA, sino con otras normas de distintos cuerpos normativos en los cuales el legislador ha optado por incluir dicho concepto, entre ellos: [i] artículo 724 del Código de Procedimiento Civil (CPC) a propósito del juicio de menor cuantía; [ii] artículo 61 del Código del Trabajo inciso final en referencia a los créditos privilegiados; [iii] artículo 19 N° 7 letra i) de la Constitución Política de la República, a propósito del error judicial y la apreciación de la prueba para fijar la cuantía de la indemnización, entre otras.

⁶ En efecto, el inciso 1° del artículo 1° de la Ley N° 19.880 establece bajo el concepto de Procedimiento Administrativo: “(...) *La presente ley, establece y regula las bases del procedimiento administrativo de los actos de la Administración del Estado. En caso de que la ley establezca procedimientos administrativos especiales, la presente ley se aplicará con carácter de supletoria (...)*”.

Al respecto, tanto la doctrina como la jurisprudencia han discurrido acerca de qué implica realizar una valoración de *prueba en conciencia*, intentando asimilar dicho concepto a los sistemas de valoración probatorios comunes, como lo son el de libre valoración o íntima convicción y el de valoración racional o sana crítica.

Sobre la discusión, una posición minoritaria⁷ afirma que la valoración de la prueba en conciencia implica un sistema de íntima convicción, permitiendo al juzgador asignar el valor que estime pertinente a las probanzas rendidas por los distintos sujetos procesales.

Carocca, señala, a fin de contrastarlo con un sistema de prueba legal tasada: “*en el extremo opuesto al sistema de la prueba legal o tasada, en cuanto al grado de libertad que se entrega al tribunal para valorar la prueba producida en el proceso, se encuentra el de apreciación en conciencia o de la íntima convicción*”⁸ A su vez, Correa Selamé, agrega que el sistema de íntima convicción se presenta “*(...) Cuando la ley habla de apreciar la prueba en conciencia*”⁹.

Jaime Salas sostiene a su vez que la mayor parte de la doctrina ha rebatido las ideas de Carocca y Correa Selamé, estableciendo que la identificación entre valoración de prueba en conciencia se produce con el del sistema de valoración racional de la prueba o sana crítica y no con el de íntima convicción. Ello, por cuanto dicha expresión del legislador obliga al juez a cumplir con las distintas normas reguladoras de la prueba como aquellas que establecen los medios de prueba, su admisibilidad y en general las normas sobre el desarrollo de la actividad probatoria¹⁰, lo cual habría quedado superado incluso desde 1975 en un seminario realizado en la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, en el cual se habría concluido: “*la apreciación de la prueba en conciencia debe ser un sistema idóneo para demostrar hacia el exterior el autoconvencimiento del juez sobre la verdad de los hechos que da por*

⁷ Para una clasificación respecto a la posición doctrinaria en torno al concepto de valoración de la prueba en conciencia ver SALAS VIVALDI, Jaime (2006): *Estudios de Derecho Procesal* (Editorial Lexis Nexis), pp. 295-301.

⁸ CAROCCA, Alex, (2003) *Manual de Derecho Procesal* (Santiago, LegalPublishing).

⁹ CORREA SELAMÉ, Jorge (2002): *Recursos Procesales y Civiles* (Santiago, Lexis Nexis), pp. 127-128.

¹⁰ Departamento de Estudio del Consejo de Defensa del Estado (2011): *La motivación de las sentencias como un elemento de la sana crítica y el recurso de casación en el fondo*. Informe Jurídico, pp. 76-78. En línea
<https://www.cde.cl/wps/wcm/connect/4c137b8540d347909ffc14deb6c5fa4a/Rev+24_8+Informes+juridicos+La+motivacion+de+las+sentencias+como+un+elemento+de+la+sana+critica+y+el+recurso+de+casacion+en+el+fondo.pdf?MOD=AJPERES>. [Consultado el 27 de mayo de 2020].

establecidos y sus razones para imponerlos a los litigantes y para sostenerlos ante los tribunales de superior jerarquía". De ahí, entonces, su asimilación a la sana crítica¹¹.

El profesor Lepin por su parte, plantea además que esto es una discusión superada, por cuanto la mayoría de la doctrina asimila la valoración de la prueba en conciencia con el sistema de sana crítica, agregando que el legislador en todas las últimas reformas se ha referido directamente a dicho sistema de valoración probatoria, sin que ello implique una derogación de aquellas normas y procedimientos que hacen referencia a la valoración de la prueba en conciencia como son los casos de los artículos 724 del CPC y el artículo 459 del Código del Trabajo¹².

El profesor Daniel Peñailillo a su vez, sostiene que "*cuando en el derecho chileno el legislador dispone que la prueba será apreciada en conciencia por el juez esa actitud ha de entenderse en el sentido de valoración del llamado sistema de persuasión racional y no de íntima convicción*"¹³. Del mismo modo, asimilan la apreciación de la prueba en conciencia a la sana crítica, otros autores como Joel González, Carlos López, Cristián Lepin y la doctrina mayoritaria¹⁴.

Dicho lo anterior, pareciera ser entonces que el sistema de valoración probatoria aplicable en los actos administrativos, incluso de forma previa a la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210 era el de sana crítica y no el de íntima convicción, en atención a la aplicación supletoria del inciso primero del artículo 35 de la LBPA.

Confirman esta posición los profesores Cristian Maturana y Jaime Jara al indicar: "*el órgano decisor de un procedimiento administrativo puede y debe apreciar integralmente y con absoluta libertad –sin perjuicio del límite de la sana crítica las pruebas suministradas al expediente gubernativo*"¹⁵.

¹¹ SALAS VIVALDI (2006) p. 298.

¹² LEPIN MOLINA, Cristian (2007): "*Breve estudio sobre la sana crítica*", Gaceta Jurídica, N° 319, p. 7.

¹³ PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel (1989): *La prueba en materia sustantiva civil* (Santiago, Editorial 14 Jurídica de Chile p.19.

¹⁴ Departamento de Estudio del Consejo de Defensa del Estado (2011).

¹⁵ JARA SCHNETTLER, Jaime y MATURANA MIQUEL, Cristián (2009): "*Actas de fiscalización y debido procedimiento administrativo*", *Revista de Derecho Administrativo*, N° 3, p. 10.

2.3 EL ESTÁNDAR PROBATORIO EN MATERIA TRIBUTARIA

En cuanto al estándar probatorio, no existe una norma específica que se refiera a este concepto, lo cual no resulta sorprendente si se considera que en general, el legislador no suele referirse al mismo¹⁶. Sin perjuicio de esto, en aquellas cuestiones de carácter civil, es decir, por exclusión de todas aquellas que no implican la aplicación de sanciones tributarias, podría resultar lógica la aplicación de un estándar de prueba preponderante.

Cabe recordar que un estándar de prueba es un instrumento que permite al sentenciador o al emisor del acto del que se trate, conocer cuál es el nivel de certeza que requiera para dar por probado el hecho alegado por la parte. Dicho de otro modo, se trata del *umbral que permite saber si un relato puede considerarse probado dentro de un proceso*¹⁷.

Este estándar de *prueba preponderante* resulta aplicable en el sistema anglosajón en el ámbito civil, sugiriéndole la idea de que en la medida en que el hecho tenga una probabilidad mayor al cincuenta por ciento ($P > 0,5$), la hipótesis puede darse por acreditada. En términos de probabilidad, equivaldría a un 51% de la ocurrencia del hecho, es decir, el hecho se dará por probado o *verdadero* si resulta más probable su ocurrencia¹⁸, favoreciendo una distribución equitativa de potenciales errores en las decisiones adoptadas.

Resulta razonable en consecuencia, si se integran otras normas contenidas en el Código Tributario como la presunción general de buena fe en favor del contribuyente y los bienes jurídicos involucrados en el contexto de una fiscalización tributaria, que el ente fiscalizador dé por probado un determinado hecho si la probabilidad de su ocurrencia es mayor a un 51%, valiéndose de un estándar de prueba preponderante para su determinación. Esto, por supuesto excluye dar por acreditados hechos que requieren para su validez determinadas solemnidades como lo son, por ejemplo, aquellos contratos que requieren de escritura pública e inscripción como una compraventa de bienes inmuebles. Tampoco permitiría dar por acreditados determinados hechos respecto a contribuyentes que están obligados a llevar contabilidad completa, prescindiendo de la misma¹⁹.

¹⁶ Esto es razonable si se considera que el concepto de estándar probatorio en la dogmática es relativamente reciente. Sin perjuicio de esto, tampoco suele tratarse en reformas más recientes.

¹⁷ LARROUCAU TORRES, Jorge (2010): “*Hacia un estándar de prueba civil*”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 39, p. 783.

¹⁸ FERRER, Jordi (2007): *La Valoración Racional de la Prueba* (Madrid, Marcial Pons, Madrid), p. 47.

¹⁹ Cabe recordar por su parte que, en sede jurisdiccional, el artículo 132 del Código Tributario asigna un valor preferente a la contabilidad.

En un sentido similar, la profesora Flavia Carbonell concluye a propósito del estándar aplicable en materia de regulación civil: *“Pese a que la regulación civil no contiene una regla de estándar de prueba, en los escasos años que lleva esta discusión en la dogmática civil nacional, parece haberse asentado, que, en materia civil patrimonial, el estándar de prueba es, o debiese ser, el de prueba preponderante. Ello parece razonable en la medida que no se pueda justificar la alteración de la regla de defecto de la distribución simétrica del error, alteraciones que debiesen responder a la existencia de una razón para valorar de manera más negativa un falso negativo que un falso positivo”*²⁰.

A partir de lo anterior, no existirían razones suficientes para sostener que, en materia impositiva, no sancionatoria, el estándar probatorio exigible es el de prueba preponderante.

2.4 LA FUNDAMENTACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

En cuanto a los deberes de fundamentación, a nivel de Código Tributario de forma previa a la Ley N° 21.210 no existían normas específicas respecto a la obligación de fundamentación y contenido de los actos administrativos tributarios. No obstante lo anterior, por aplicación supletoria de la LBPA, el deber de fundamentación y motivación de los actos emanados de la administración tributaria radicaba en los artículos 11, 17 letra f) y el artículo 41 de la LBPA.

Esta última norma no es muy elocuente respecto a cuál es el contenido mínimo para que un determinado acto se considere como fundado, limitándose únicamente a señalar a propósito del contenido del acto: *“las resoluciones contendrán la decisión, que será fundada”* (...) *La aceptación de informes o dictámenes servirá de motivación a la resolución cuando se incorporen a la misma”*. Lo anterior, es sin perjuicio de que la misma LBPA en el artículo 38 a propósito del valor probatorio de los informes emanados de la propia administración señala: *“Valor de los informes. Salvo disposición expresa en contrario, los informes serán facultativos y no vinculantes”*²¹.

²⁰ CARBONELL BELLOLIO, Flavia (2019): *“La irradiación procesal del derecho civil: a propósito de los hechos y de su prueba”*, en PEREIRA FREDES, Esteban (ed.) *Fundamentos Filosóficos del Derecho Civil Chileno*, (Santiago, Rubicon Editores) p. 608.

²¹ Resulta recurrente en materia impositiva que actos administrativos terminales tengan como antecedentes informes de fiscalización. Si bien esto resulta comprensible en atención a la especificidad del tema que se trate, esto no eximen a la administración de incluir el contenido de dicho informe si este constituye parte de su fundamento. Es decir, no basta con se señale haber tenido a la vista un determinado informe si no transparente al contribuyente su contenido.

A pesar de ello, como lo resaltó la doctrina al analizar los elementos mínimos exigidos a los procedimientos administrativos para cumplir con las exigencias del debido proceso, en *“el caso de los actos administrativos, la jurisprudencia de la Corte Suprema y de la Contraloría General de la República y del Servicio de Impuestos Internos es conteste, y todos exigen que se expongan de forma expresa los fundamentos de hecho y derecho del acto administrativo”*²².

A nivel de interpretación normativa tributaria respecto al alcance de la fundamentación del acto, la posición oficial del Servicio de Impuestos Internos no se apartó del principio general, que indica que todo acto administrativo debe ser fundado, porque de lo contrario adolece del vicio insalvable de arbitrariedad²³.

Sobre el particular, antes que se dictara la LBPA, el Servicio de Impuestos Internos ya había instruido, por ejemplo, que los *“fiscalizadores deberán fundar adecuadamente las liquidaciones o giros que efectúen dentro de este plazo especial, acompañando los antecedentes de los cuales se desprende o con los cuales se acredita la existencia de malicia o el hecho de no haberse efectuado la declaración”*²⁴.

Después que fue dictada la LBPA, cuando la administración fiscal analizó las normas sobre tasación, igualmente reitera la instrucción de que *“las liquidaciones de impuestos, sean consecuencia o no de la tasación del artículo 64 del Código Tributario, deben contener los fundamentos de hecho y de derecho en que se basan”*²⁵.

Lo anterior ha sido reforzado en el último tiempo, resultando ilustrativo lo expuesto en la Circular N° 34, de 2018, del SII que regula el recurso RAV²⁶. En efecto, en el apartado referido a la Resolución del proceso de fiscalización: *“En este orden de ideas, conforme lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley N° 19.880, se instruye que las resoluciones que pongan fin a al procedimiento de revisión administrativa, deberán pronunciarse respecto de cada una de las cuestiones planteadas por el contribuyente, debiendo consignarse en éstas clara*

²² FLORES DURÁN, Gloria (2017): *“Principios, procedimientos y procesos tributarios”*, Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción, Vol. 2, p. 19.

²³ Dictamen CGR N° 14.000, de 2017 y *Exportadora Pacífico Sur Ltda. con SII* (2016): Corte Suprema, 24 de mayo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 9.432–2015.

²⁴ Circular N° 73, de 2001.

²⁵ Oficio N° 2.771, de 2007.

²⁶ Deja sin efecto la Circular N° 13, de 2010. La Circular N° 34, de 2018, se emite principalmente para fijar el alcance de las modificaciones al recurso RAV con la entrada en vigencia de la Ley N° 21.039 de octubre de 2017 que Perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera. En especial respecto a la modificación de los plazos (15 a 30 días hábiles), la suspensión del plazo para reclamar y algunas modificaciones internas del procedimiento.

y precisamente los fundamentos de hecho y derecho que han servido de sustento para acoger o desechar éstas, no admitiéndose rechazos genéricos y sin una fundamentación clara y pormenorizada. Toda resolución que rechace la pretensión del contribuyente ya sea total o parcialmente, debe permitirle tener completa claridad si se ha rechazado por falta de prueba, y en tal caso indicar en forma específica qué prueba y por qué esa prueba es relevante; o bien si se rechaza por discrepancia en el derecho, invocando las razones jurídicas que sirvan de fundamento”.

Si bien esta instrucción del Servicio de Impuestos Internos parece ilustrar con claridad la adecuada concepción de cómo un acto debe entenderse correctamente fundamentado, cabe hacer dos precisiones. La primera es que la circular solo se limita al contenido de la resolución del recurso RAV²⁷, sin que pueda entenderse como una instrucción genérica a todos los actos administrativos, (aun cuando resulte razonable que así lo sea considerando que la raíz de la instrucción misma es el artículo 41 de la LBPA que rige para todos los actos administrativos). La segunda precisión es que, sin perjuicio de lo valorable que resulta lo expuesto por la Circular N° 34, de 2018, respecto a repugnar rechazos genéricos y resoluciones no pormenorizadas a nivel fáctico y jurídico, pareciera que la misma instrucción establece un estándar de motivación distinto, dependiendo de cuál sea la materia de la que trate el recurso.

Ello, por cuanto la Circular N° 34, de 2018, señala a continuación de la obligación de motivación, que deberán *fundamentarse especialmente* las resoluciones que digan relación con algunas materias específicas, como justificación de inversiones, uso de facultad de tasación, presunción de renta líquida imponible del artículo 35 de la LIR, entre otras²⁸.

²⁷ Ya existía como antecedente un resabio similar, a propósito de la Circular N° 13, de 2010, que reguló por primera vez el recurso RAV. Cabe recordar que éste se crea con la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322 de 2009 que Perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera y su emisión tuvo por objeto fijar el alcance del nuevo artículo 123 bis y, especialmente, suponer un cambio *cultural* al interior del SII para distinguir entre la Revisión de la Actuación Fiscalizadora (RAF) y el nuevo recurso RAV. En cuanto al contenido de la motivación, la antigua Circular N° 13, de 2010, señalaba: “*Así, la resolución que resuelva el recurso de reposición deberá pronunciarse sobre todas las cuestiones que plantee el contribuyente en su solicitud, indicando expresamente la decisión de la autoridad sobre la presentación, conjuntamente con un acabado análisis que permita un adecuado entendimiento de cómo se arribó a dicha determinación”.*

²⁸ La especificación sobre la necesidad de fundamentar especialmente dichas materias es una idea no incorporada en la Circular N° 13, de 2010.

Si bien puede resultar comprensible que la aplicación de estas normas pueda requerir mayor atención, dado los efectos sobre el patrimonio de los contribuyentes, resultaría deseable que el alto estándar de exigencia en la motivación fuera uniforme para cualquier tipo de acto administrativo por razones de procedimiento administrativo y no de contenido sustantivo en función de la norma que se pretende aplicar.

Un aspecto del deber de fundamentación que se ha visto atacado en el último tiempo, es la exigencia que el acto se baste a sí mismo²⁹. Como lo ha hecho presente la doctrina, debido a que el acto que es sometido al control judicial es el acto terminal, el mismo requiere contener todos los fundamentos de hecho y derecho sobre los cuales se sostiene el acto administrativo. La violación a este principio era particularmente grave, porque cuando el contribuyente reclamaba de actos trámite, que eran los que contenían los fundamentos de la decisión, se denegaba su pretensión en base a que dichos actos quedan excluidos de los actos reclamables conforme al artículo 124 del Código Tributario. Por lo mismo, se consideró que ello era “*una estratagema para tratar de socavar el control judicial, al establecer los fundamentos en un acto que no es objeto de control, y por lo mismo, este vicio del acto administrativo acarrea su ilegalidad*”³⁰. De esta manera, si el fundamento de la decisión de la administración radica en actos de mero trámite, sin que este se incluya en el acto terminal, entonces este último carece de fundamentación y adolece de un vicio de nulidad insalvable.

Con las modificaciones implementadas por la Ley N° 21.210, dejarían de tener sustento las teorías que intentaban socavar el deber de fundamentación de los actos de la administración tributaria.

3. CONSAGRACIÓN LEGAL DE LOS DEBERES DE FUNDAMENTACIÓN Y VALORACIÓN PROBATORIA INTRODUCIDAS POR LA LEY N° 21.210

La Ley N° 21.210 introduce una serie de modificaciones a diferentes textos legales relacionadas con los deberes de fundamentación de los actos administrativos, así como con cuestiones de carácter probatorio, siendo tal vez la más importante de ellas, lo dispuesto en el artículo 8° bis N° 4 letra a) del Código Tributario, a propósito del *nuevo* catálogo de derechos de los contribuyentes.

²⁹ El principio que exige que el acto de la administración fiscal se baste a sí mismo fue expresamente reconocido en la sentencia *Administradora de Supermercados Hiper Limitada con SII* (2016): Corte Suprema, 25 de abril de 2016 (casación en el fondo), rol N° 6.345-2015, c. 6°; y luego fue atacado en la sentencia *Inmobiliaria Isamedica Limitada con SII* (2019): Corte Suprema, 6 de diciembre de 2019 (casación en el fondo), rol N° 42.690-2017.

³⁰ VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Norma antielusiva general*. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias (Santiago, Libromar) p. 180.

En particular, esta norma establece que, sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución Política de la República y las leyes, constituyen derechos de los contribuyentes: “[que las actuaciones del Servicio constituyan o no procedimientos de fiscalización] a): *Indiquen con precisión las razones que motivan la actuación que corresponda. En efecto, toda actuación del Servicio deberá ser fundada, esto es, expresar los hechos, el derecho y el razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión, sea que la respectiva norma legal así lo disponga expresamente o no. Adicionalmente, deberán indicar de manera expresa el plazo dentro del cual debe ser concluida, en cuyo caso se aplicarán las reglas legales cuando existieran, y en ausencia de un plazo dispuesto por la ley, el Director mediante resolución dispondrá los plazos dentro de los cuales las actuaciones deberán ser finalizadas.* (énfasis agregado).

Esta norma se constituye como la piedra angular de lo que podría ser –esperanzadoramente– el inicio de una nueva práctica de fundamentación de los actos administrativos tributarios, mucho más expresa y exigente que la que precedió la modificación, donde, a pesar de la existencia de instrucciones expresas, se defendió en tribunales teorías que eran contrarias a las normas supletorias pretéritas.

Como antes vimos, las normas existentes de forma previa a la Ley N° 21.2120 resultaban más que suficientes para exigir un deber de fundamentación acordes a las bases de la LBPA, la disposición expresa del legislador mediante una norma especial contenida en el Código Tributario, sugiere con toda fuerza y evidencia que el propósito es avanzar en mejorar el proceso administrativo en temas impositivos, por lo que es evidente que el legislador busca desterrar las teorías que intentaban socavar el deber de fundar los actos de la administración fiscal, el que implica que ellos se deben bastar a sí mismos.

El mismo artículo 8° bis N° 4, establece un nuevo literal e), el cual dispone una nueva regla respecto a la admisibilidad y valoración de prueba en esta materia, fijando un límite a la exigibilidad por parte de la administración tributaria de medios no requeridos por la ley, lo cual sin duda constituye un avance en la materia: “*Se admita la acreditación de los actos, contratos u operaciones celebrados en Chile o en el extranjero con los antecedentes que correspondan a la naturaleza jurídica de los mismos y al lugar donde fueron otorgados, sin que pueda solicitarse la acreditación de actos o contratos exigiendo formalidades o solemnidades que no estén establecidas en la ley. Sin perjuicio de lo anterior el Servicio, en los casos que así lo determine, podrá exigir que los documentos se acompañen traducidos al español o apostillados*”.

Si bien, esta regla puede sonar *jurídicamente* evidente, en la práctica, la administración tributaria suele requerir muchos más antecedentes que los exigidos por la ley para dar por acreditados determinados gastos u operaciones comerciales. Esto es particularmente común en aquellos casos en que se pretende acreditar contratos u operaciones que no requieren de instrumentos autorizados ante notario o bajo determinadas solemnidades, los cuales suelen ser rechazados en algunos procesos de fiscalización al contar únicamente con instrumentos de carácter privado de respaldo o, a veces incluso únicamente con la factura que respalda el contrato.

Es importante hacer presente que la objeción al actuar del ente fiscalizador no dice relación con eximir al contribuyente de acreditar la materialidad de la operación, sino con que, aún acreditada la prestación, el gasto puede no aceptarse o rechazarse por la falta de contrato escrito o de solemnidades específicas del mismo que no son exigidas por la ley.

En este sentido, la norma escrita supone un avance y modernización en los criterios de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, lo cual resulta sumamente relevante en atención a que el dinamismo actual del comercio y de los distintos negocios realizados por los contribuyentes, avanza constantemente a pasos agigantados hacia reglas de *consensualidad* por sobre reglas de *solemnidades* para dar validez a los contratos. (Esto es sin perjuicio, además que los contratos consensuales siempre han sido los de mayor ocurrencia). Así, en la medida en que la inclusión de la regla venga acompañada de una instrucción general por parte de la Administración a los distintos Departamentos de Fiscalización del SII sobre su alcance, es muy probable que veamos destrabarse muchos conflictos de acreditación con los contribuyentes en el día a día.

Sin perjuicio que más adelante se vuelve sobre el alcance de las incorporaciones del artículo 8° bis N° 4 del Código Tributario, a continuación, se exponen las principales modificaciones en materia probatoria sobre actos administrativos incorporados por la Ley N° 21.210 en el Código Tributario a propósito de la obligación de fundamentar el acto administrativo.

En primer lugar, se introduce en el artículo 6° letra b) N° 4 a propósito del rechazo de una solicitud de condonación total de intereses cuando se trate de un error imputable al Servicio, la obligación del Director Regional de emitir: “(...) *una resolución en la que fundadamente señale las razones por las que se trata de una causa imputable al contribuyente*”. A continuación, en la misma línea, el artículo 6° letra b) N° 5, a propósito del recurso RAF en su inciso final señala: “*La prueba rendida deberá apreciarse fundadamente y lo resuelto no será susceptible de recurso o reclamación*”. En el mismo sentido, el artículo 8° bis N° 19 a propósito del nuevo Recurso de Resguardo³¹ señala en su apartado final: “*Toda prueba que sea rendida deberá apreciarse fundadamente*”. Lo mismo ocurre en el nuevo artículo 123 bis letra f) del Código Tributario a propósito de la reglamentación de la RAV que señala: “*La prueba rendida deberá apreciarse fundadamente*”.

³¹ El recurso tiene por objeto poner en conocimiento del Director Regional o Nacional, eventuales vulneraciones de derechos cometidos por la administración tributaria, dejando a salvo la posibilidad de interponer un reclamo por Vulneración de Derechos de los artículos 155 y siguientes del Código Tributario conforme a las reglas generales.

Estas incorporaciones resultan valorables, pese a que la nomenclatura escogida por el legislador no es del todo precisa, por cuanto la fundamentación no es en sí una forma de valoración de la prueba, sino una manifestación de la misma. En efecto, no hay algo que se pueda “apreciar fundadamente”, sino que lo que pretende (o debiera) expresar la norma, es que la valoración racional de la prueba se manifiesta de manera fundamentada en la resolución final, de manera tal que el razonamiento pueda ser reproducible lógicamente y controlable por la vía de recursos procesales.

Por otra parte, y pese a que no es el objeto principal del presente trabajo, resulta necesario mencionar dos valorables incorporaciones en materia probatoria a nivel de procedimientos jurisdiccionales. La primera dice relación con el agregado al nuevo artículo 132 inciso 13 del Código Tributario, norma que establece las reglas de la sana crítica en el procedimiento general de reclamo, al precisar la obligación del juez tributario y aduanero de exteriorizar: *“el razonamiento lógico y jurídico para llegar a su convicción”*.

La segunda incorporación cuyo contenido podría generar impactos relevantes a nivel de control judicial de la actividad de los tribunales tributarios y aduaneros y de las cortes de apelaciones por parte los tribunales superiores, dice relación con el nuevo artículo 144 del Código Tributario, al incorporar el recurso de casación en la forma³² y señalar expresamente en su inciso segundo: *“Además de lo establecido en el artículo 767 del Código de Procedimiento Civil, el recurso de casación en el fondo procederá en contra de sentencias que infrinjan las normas sobre apreciación de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica, siempre que dicha infracción influya sustancialmente en lo dispositivo del fallo”*.

Cabe recordar que previamente a la incorporación de dicha norma, no era posible interponer un recurso de casación en la forma por infracción a normas reguladoras de la prueba, debiendo recurrirse vía recurso de casación en el fondo por infracción al inciso 13³³ del artículo 132 del Código Tributario.³⁴

³² El artículo 140 del Código Tributario establece a su vez la procedencia del recurso de casación en la forma contra sentencias definitivas de primera instancia.

³³ La Ley N° 20.322 establecía dicha norma en su inciso 14. La Ley N° 21.039 a propósito de la introducción de la conciliación la desplazó al inciso 15. La Ley N° 21.210, al eliminar la inadmisibilidad probatoria, deja relegada la norma sobre valoración de la prueba al inciso 13 del mismo artículo.

³⁴ Un análisis más detallado sobre esta problemática se puede ver en RODRÍGUEZ VEGA, Manuel y CASAS FARÍAS, Patricio (2018): *“Jurisprudencia reciente de la Corte Suprema de Chile sobre infracción a normas reguladoras de la prueba en el ámbito tributario”*, Revista de Derecho Universidad Austral de Chile, Vol. 31, N° 2, pp. 263-294.

A nivel consolidado, todas las incorporaciones introducidas por el legislador en la Ley N° 21.210 en materia probatoria, avanzan hacia el establecimiento de deberes más exigentes de motivación de los actos administrativos, evitando con ello la emisión de decisiones arbitrarias y carentes de una fundamentación lógica y jurídica coherente.

El artículo 8° bis N° 4 letra a) es claro en este sentido, al establecer que es obligación de *toda actuación del Servicio* indicar con precisión las razones que motivan una determinada actuación, con independencia de si se trata o no de un procedimiento de fiscalización, debiendo expresar tanto los hechos, como el razonamiento lógico y jurídico para arribar a una determinada conclusión.

Asimismo, este estándar de fundamentación resulta exigible a cualquier acto administrativo emanado del Servicio de Impuestos Internos, aun si no se dispone de una obligación expresa para ello. Esto, por supuesto alcanza por extensión a la fundamentación de la prueba rendida por el administrado en el respectivo proceso³⁵ y deviene inevitablemente que el procedimiento administrativo en general adquiera un carácter mucho más *jurídico* en desmedro (o en coexistencia) de la aplicación desproporcionada de *criterios de auditoría* para dar por validados determinados hechos, lo cual sin duda, ha incidido también hasta hoy en el contenido y alcance de la motivación del acto administrativo que establece las conclusiones del Servicio luego de un proceso de fiscalización.

En la misma línea, se ha expresado recientemente el proyecto de Circular ID N° 1.322³⁶ que *Imparte instrucciones sobre modificaciones de la Ley N° 21.210 a diversas normas del Código Tributario* al referirse a la obligación de fundamentación del rechazo a una solicitud de condonación conforme a lo dispuesto en el artículo 6° letra b) N° 4 del Código Tributario, incorporando la referencia a la norma general de fundamentación de la actuación fiscalizadora contenida en el artículo 8° letra bis N° 4 letra a), señalando al respecto que el deber de motivación viene a explicitar “*el principio general de motivación de los actos administrativos, conforme al cual, la Administración se encuentra en el deber de fundamentar las decisiones que adopte en el ejercicio de sus potestades, sean éstas regladas o discrecionales*”. Acto seguido, agrega que este principio general de motivación que alcanza incluso a las potestades discrecionales “*es consistente con la obligación de fundamentar las resoluciones, de conformidad con lo dispuesto en el N° 4 del artículo 8° bis del Código, que es parte del nuevo catálogo de derechos de los contribuyentes que incorpora la Ley y que consiste en el deber de incluir en la resolución respectiva la expresión de los hechos, el*

³⁵ El derecho a incorporar prueba y que esta sea analizada, se encuentra de forma expresa en el artículo 8° bis N° 11 del Código Tributario.

³⁶ Sometida a consulta pública por el SII hasta el 15 de junio de 2020. En línea <<https://www4.sii.cl/consultaProyectosNormativosInternet/#Inicio>>. [Consultado el 10 de junio de 2020].

derecho aplicable al caso de que se trate y el razonamiento lógico y jurídico que permite arribar a la conclusión correspondiente”.

A continuación, se analiza cuáles son los efectos que debieran producir las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 de 2020 sobre el contenido de los actos administrativos.

4. ALCANCE DE LAS OBLIGACIONES DE MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EMANADOS DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS A PARTIR DE LA LEY N° 21.210.

A partir de lo expuesto en los párrafos anteriores, es posible que concluir que, si bien la Ley N° 21.210 incorpora una serie de precisiones respecto al deber de fundamentación de los actos administrativos, estas no vienen sino a confirmar en muchos aspectos normas que ya se encontraban vigentes de forma previa a esta última reforma, tal como lo reconoció el Servicio de Impuestos Internos en las instrucciones antes mencionadas.

Así, por ejemplo, si se analiza el sistema de valoración de la prueba aplicable al procedimiento administrativo, antes y post reforma, es posible confirmar que, en ambos casos, la valoración de la prueba *en conciencia* ordenada por el artículo 35 de la LBPA, al igual que la obligación de la norma específica del artículo 8° bis N° 4 letra a) del Código Tributario en torno a expresar los hechos, el derecho, y el razonamiento lógico y jurídico para arribar a la decisión, no sugieren nada distinto al de la obligación de aplicar un sistema de valoración racional de la prueba bajo las reglas de la sana crítica.

Este sistema de valoración probatoria no busca otra cosa que evitar la emisión de decisiones arbitrarias y carentes de fundamentación racional. Incluso, al respecto, es importante señalar que, si bien la valoración de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica se encuentra estrechamente relacionada con las obligaciones de motivación de los actos decisorios, no necesariamente se sigue que ambas obedezcan al mismo concepto.

Para todos los efectos, se debiera entender que valoración de la prueba es una parte de la motivación racional del acto administrativo, debiendo agregarse además que, todo sistema que pretenda resguardar el debido proceso en materia administrativa debiera permitir someter dicha motivación a un sistema de recursos o control idealmente ante la propia administración. Esto por supuesto, es sin perjuicio de la labor que le cabe a los Tribunales Tributarios y Aduaneros, Ilustrísimas Cortes de Apelaciones y Excelentísima Corte Suprema a través del control judicial que realicen sobre dichos actos administrativos a través de los distintos recursos y acciones procesales deducidas por las partes.

Asimismo, cabe señalar que la redacción otorgada por el legislador al artículo 8° bis N° 4 letra a) al disponer la obligación de exteriorizar el razonamiento lógico y jurídico en el acto administrativo, viene a cerrar definitivamente la discusión sobre la posibilidad de interpretar que la valoración de la prueba en conciencia, por aplicación del artículo 35 de la LBPA pueda suponer valorar las pruebas bajo la lógica de la íntima convicción del juzgador.

Esto, debido a que expresiones como razonamiento lógico y jurídico, no solo se encuentran reiteradas en el artículo 132 del Código Tributario, a propósito de las reglas de

valoración en sede jurisdiccional, sino porque dichos conceptos forman parte de las bases de un sistema de valoración racional de la prueba que se erige como garantía en favor de los contribuyentes.

Cabe recordar que la sana crítica, ha sido definida como aquel sistema de valoración de la prueba en que el juez aprecia libremente la prueba atendiendo a criterios objetivos, los que se encuentran sujetos a parámetros racionales como la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente afianzados³⁷, debiendo fundamentar su valoración mediante la exposición de las razones que ha tenido en consideración para estimar o desestimar cada una de las pruebas aportadas por las partes³⁸, por lo que está obligado a cumplir con tres condiciones esenciales: i) racionalidad y objetividad en la valoración; ii) valoración discrecional de ciertos parámetros racionales genéricos y iii) fundamentación³⁹.

La condición sobre la motivación es, sin duda, la más relevante para los fines de este trabajo. En efecto, un sistema de valoración racional de la prueba, aplicado a un acto administrativo, tiene sentido solo si el mismo está obligado a contener cada uno de los razonamientos lógicos y jurídicos que llevan a la administración tributaria a tomar una determinada decisión. De lo contrario, no existiría posibilidad alguna de efectuar un control racional de dicha valoración, lo que nos llevaría en retroceso, precisamente a un sistema de valoración de íntima convicción.

Este estándar de motivación exigible es aquel que permite una motivación suficiente y completa. Es decir, debe ser completa y clara respecto a los elementos probatorios que fueron aportados al proceso administrativo, a fin de que dicho acto pueda ser controlable respecto a tres aspectos principales: i) la existencia o ausencia de fundamentación; ii) la fundamentación in/completa; y iii) la motivación correcta/defectuosa⁴⁰.

El caso más evidente de un acto administrativo que adolece de un defecto de nulidad es aquel en el cual derechamente no existe fundamentación. Esto ocurría, por ejemplo, hace unos años cuando el SII emitía resoluciones de fiscalizaciones que informaban al

³⁷ Couture ha señalado que se trataría de una categoría intermedia entre un sistema de prueba legal tasada y un sistema de íntima convicción, con una regulación sobre la actividad intelectual del juez frente a la prueba. COUTURE, Eduardo (1985): *Fundamentos de Derecho Procesal Civil* (Buenos Aires, Ediciones de Palma), p. 276.

³⁸ En este sentido HORVITZ, María Inés y LÓPEZ, Julián (2004): *Derecho Procesal Penal* (Santiago, 39 Editorial Jurídica de Chile), Tomo II, p. 150.

³⁹ MATORANA BAEZA, Javier (2014): *Sana Crítica, un sistema de valoración racional de la prueba* (Santiago, Thomson Reuters), p. 107.

⁴⁰ El criterio de clasificación seguido ha sido el planteado por el profesor Javier Maturana. MATORANA, Javier (2004): *Sana Crítica* (Santiago, Thomson Reuters), p. 273.

contribuyente que su pérdida tributaria declarada pasaba a valer \$ 0 sin ningún tipo de fundamentación. En la práctica, eran un cuadro que mostraba únicamente el valor declarado en su Formulario 22 y el nuevo valor, sin que intermedie un proceso de fiscalización. Podría ocurrir hoy por ejemplo también, respecto a algunos actos emitidos erróneamente de manera centralizada por parte del SII, sin la intermediación física de un funcionario fiscalizador⁴¹.

La motivación defectuosa se puede presentar si el acto administrativo supone un razonamiento que es incomprensible, incoherente o ilógico, ya sea porque el razonamiento es contradictorio o bien porque no puede reconstruirse racionalmente en atención a que presenta saltos argumentativos, infringiendo principios de la lógica. Esto puede ocurrir por ejemplo si el razonamiento del acto discurre sobre normas o hechos propios de la aplicación de una norma antielusiva y la conclusión deriva en un agregado por incumplimiento de los requisitos del gasto tributario conforme al artículo 31 de la LIR.

Por último, en cuanto a la motivación incompleta esta se presenta cuando en la motivación del acto, se omite la valoración de una prueba específica o no se expresan los criterios de inferencia utilizados para la realización del razonamiento probatorio, impidiendo que dicho razonamiento pueda ser completamente reproducido. Esto podría ocurrir por ejemplo en casos en que el SII pretenda aplicar la prescripción extraordinaria de 6 años por la vía de mencionar antecedentes dolosos de terceros proveedores del contribuyente afectado, sin explicar de qué forma lo obrado por terceros permite imputar dolo a dicho contribuyente para justificar la aplicación de la regla excepcional de prescripción.

De la redacción de las normas incorporadas por la Ley N° 21.210, es claro que el propósito perseguido es exigir a la administración una motivación completa en la emisión de sus actos administrativos, sean estos o no propios de un procedimiento de fiscalización. Ello, por cuanto las normas señalan expresamente la necesidad de valorar todas las pruebas aportadas por el administrado y decidir en definitiva en base a dicha valoración si es posible acoger o desechar las pretensiones de los contribuyentes.

Es muy importante que, en este punto, para garantizar el cumplimiento efectivo de la norma, que la autoridad administrativa vuelque a mirar cuáles han sido los principales errores en materia de motivación judicial y sana crítica, a fin de prevenir que estos sucedan. Ello, debido a que, en otros procesos de aplicación de estas normas, resulta de común ocurrencia la existencia de vicios como: i) una valoración de prueba conjunta que no viene precedida de

⁴¹ En un sentido similar, Flores advierte de este problema a propósito de la necesidad de fundamentar los actos administrativos como un pilar fundamental del ejercicio democrático: *“Por lo mismo, es tan grave el problema que ocasionan los actos administrativos que se dictan de forma masiva que, como sabrá todo el que esté dedicado profesionalmente al derecho tributario, suelen carecer de la fundamentación necesaria, lo que socaba la confianza democrática en las instituciones, y solamente obedecen a un frío raciocino derivado de la experiencia que, como muy pocos contribuyentes tienen los recursos para reclamar, y muy pocos reclamos serán exitosos⁶¹, no vale la pena respetar los derechos de las personas”* FLORES DURÁN (2017) p 21.

una valoración individual de la prueba y ii) la omisión en el criterio de inferencia lógica que permita el salto entre la existencia de una prueba y la determinación de un hecho probado⁴², que bien podrían intentar evitarse de forma preventiva de mediar una adecuada política de implementación.

Demás está señalar que la mera enumeración de antecedentes aportados por el contribuyente para arribar a una conclusión sin justificación no es un defecto de valoración de prueba ni de motivación, ya que en ese caso derechamente estamos en presencia de ausencia de fundamentación, lo cual no es subsanable con la introducción de frases introductorias de estilo como “*valorada la prueba en conciencia*” o “*conforme a las reglas de la sana crítica*” para salvaguardar la infracción a la norma y su consecuente vicio de nulidad.

Esta exigibilidad de un estándar más estricto en la fundamentación de los actos administrativos, necesariamente requiere de un cambio *cultural* al interior del órgano fiscalizador, considerando especialmente la composición profesional del Servicio de Impuestos Internos, sobre todo en los Departamentos de Fiscalización en los cuales la mayor parte de los funcionarios son profesionales Auditores, Administradores Públicos e Ingenieros Comerciales, no resultando sensato en un principio exigir el mismo estándar de manejo sobre conceptos jurídicos propios de la doctrina procesal, como lo son las reglas que rigen la sana crítica, más aun tomando en consideración que estos conceptos son relativamente recientes en la dogmática jurídica⁴³. Lo anterior, debido a que aun cuando cada grupo de fiscalización cuente con un abogado y puedan emitirse consultas a los respectivos departamentos jurídicos, el volumen de actos administrativos emitidos en el día a día dificultan un control efectivo, por lo que la adopción del criterio, como una instrucción general del ente fiscalizador podría volver mucho más eficiente los fines propios de cada acto administrativo.

En este sentido, es valorable la incorporación que realiza el legislador en el artículo 8° bis inciso penúltimo del Código Tributario a partir de la Ley N° 21.210 al señalar: “*El Servicio deberá tomar las medidas necesarias para que los funcionarios actúen en conocimiento y cabal respeto de los derechos del contribuyente*”. Esto no solo por los cambios relacionados con los deberes de motivación de los actos administrativos, sino porque el espíritu de la reforma al menos en el Código Tributario tiene como eje central un mejoramiento en el ejercicio de los derechos de los contribuyentes en su relación cotidiana con el Servicio de Impuestos Internos.

⁴² TARUFFO, Michele (2002): *La prueba de los hechos* (Madrid, Traducción de Jordi Ferrer Beltrán, Editorial Trotta), p.31.

⁴³ Y que muchas veces no son fáciles de digerir incluso para quienes tenemos una formación profesional de base afín a su comprensión.

Por último, en cuanto al estándar probatorio, la Ley N° 21.210 no introduce ninguna referencia específica para confirmar o desvirtuar la idea de que, en asuntos de naturaleza civil, esto es, excluyendo el uso de una potestad sancionatoria, debiera resultar aplicable un estándar de prueba preponderante por ser este, el más eficiente desde la perspectiva de la distribución de errores y el de uso común también en el sistema de *common law*.

5. CONTROL DE LA MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS EMANADOS DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS A TRAVÉS DE RECURSOS ADMINISTRATIVOS

Las reformas tributarias en materia procedimental han mostrado con toda nitidez el propósito del legislador en torno a evitar la judicialización innecesaria entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos, por la vía de introducir nuevos derechos de los contribuyentes y especialmente, mejorar de manera sustantiva a partir de la Ley N° 21.039 de 2017, el procedimiento de reposición administrativa voluntaria del artículo 123 bis del Código Tributario, aumentando el plazo para: [i] su interposición de 15 a 30 días; su resolución de 50 a 90 días y; [iii] suspendiendo el plazo para interponer el respectivo reclamo ante el Tribunal Tributario y Aduanero. Asimismo, en etapa jurisdiccional, se han introducido nuevas etapas en el procedimiento como el llamado a conciliación del artículo 132 bis del Código Tributario.

La Ley N° 21.210 en muchos aspectos, continúa esta senda a través de nuevas normas, como la posibilidad de proponer a la Dirección Nacional bases de acuerdo sobre un juicio en curso sin la necesidad de desistirse conforme indica el artículo 132 ter del Código Tributario. En el mismo sentido, se incorpora una norma transitoria que permite solicitar una condonación total de intereses penales y multas respecto a aquellos casos en que el contribuyente reconozca y pague el impuesto reajustado de partidas que se encuentran en juicio.

A nivel administrativo, la limitación del plazo para resolver la RAF introducida en el artículo 6° letra b) N° 5 y su tramitación vía expediente electrónico, seguramente fomentará un mayor uso de este recurso, el cual, a la fecha, tenía un carácter de residual, quedando relegado únicamente a aquellos casos que carecían de plazo para interponer otros recursos más idóneos.

Hasta hoy, el recurso administrativo de mayor importancia para evitar la judicialización de diferencias entre el SII y los contribuyentes ha sido el de Reposición Administrativa Voluntaria regulado en el artículo 123 bis del Código Tributario. Sin embargo, es importante recordar que no todo acto emanado del Servicio de Impuestos Internos resulta impugnabile por esta vía, toda vez que estos quedan limitados a los enumerados en el artículo 124 del Código Tributario, a saber: [i] Giro; [ii] pago o; [iii] resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirven de base para determinarlo; y [iv] La resolución administrativa que deniegue peticiones del artículo 126 del Código Tributario. La Ley N° 21.210 agrega la posibilidad de reclamar la resolución que califica las declaraciones,

documentos, libros o antecedentes como no fidedignos de manera conjunta con la resolución, liquidación o giro en que esta incida. Es decir, solo en la medida en que la voluntad del Servicio se manifieste a través de estos actos, es posible interponer el recurso RAV.

En contra de otras resoluciones que carezcan de los atributos descritos en el artículo 124, se deberá estar a la aplicación de las normas residuales en la LPBA, específicamente al artículo 59 que regula los recursos de reposición y jerárquico. El recurso de reposición deducido conforme a las reglas de la Ley N° 19.880, esto es, en un plazo de 5 días hábiles son conocidos (al igual que la RAV) por los Departamentos de Procedimientos Administrativos y Tributarios (DEPAT) de las distintas Direcciones Regionales del Servicio de Impuestos Internos.

Sin perjuicio de lo anterior, dada la inexistencia de una norma específica que estableciera el estándar de motivación exigible a cada acto, en la práctica, los usos habituales de los recursos previamente mencionados se concentran en impugnar eventuales vicios de carácter sustantivo contenidos en los actos emanados del Servicio de Impuestos Internos, por sobre la correcta aplicación de conceptos relacionados al derecho probatorio.

La Ley N° 21.210 por su parte, establece dos nuevos recursos que podrían permitir a los contribuyentes pedir el control de la correcta aplicación del artículo 8° bis N° 4 letra a) o, en general, recurrir cuando existe una infracción a los deberes de motivación de las decisiones administrativas.

En primer lugar, el artículo 6° letra A) N° 7 del Código Tributario, establece un nuevo recurso jerárquico, procedente en contra de las resoluciones que fallen un recurso RAV, el cual puede fundarse únicamente en la existencia de un vicio o error de derecho al aplicar las normas o instrucciones impartidas por el director o de las leyes tributarias, cuando el vicio o error incida sustancialmente en la decisión recurrida.

La consagración de este recurso jerárquico viene a constituirse como una última forma de control sobre las decisiones emanadas de las Direcciones Regionales de forma previa a la interposición del reclamo ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Cabe mencionar que por disposición expresa del artículo 123 bis del Código Tributario, hasta antes de la Ley N° 21.210, el recurso jerárquico del artículo 59 de la LBPA era improcedente, impidiendo impugnar administrativamente la resolución que resolvía el recurso RAV.

Al respecto, la redacción otorgada por el legislador no establece limitaciones respecto a cuál es la naturaleza de la norma que se debe ver infringida para la interposición del recurso jerárquico, extendiéndola incluso a una infracción de derecho producida en virtud de la aplicación de normas o instrucciones emanadas del mismo Servicio de Impuestos Internos en la medida en que esta infracción influya sustancialmente en la decisión tomada.

De esta manera, en principio, nada impediría que la norma cuya infracción se denuncie sea precisamente la contenida en el artículo 8° bis N° 4 letra a) en virtud de que la resolución que recaiga sobre la RAV no contenga el estándar de motivación exigible en virtud de dicha norma y de las instrucciones contenidas en la actual Circular N° 34, de 2018, que reglamenta el procedimiento de este recurso, y que establece –como se vio en los párrafos anteriores– un

estándar de fundamentación del acto aún más exigente que la que se desprende de la mera lectura de la norma en análisis.

Mayor relevancia debiera tener para el objeto de este trabajo, el efecto que podría producir la entrada en vigencia del denominado *Recurso de Resguardo* contenido en el artículo 8° bis del Código Tributario en sus incisos finales que en lo relevante dispone: “*El contribuyente podrá presentar un recurso de resguardo al considerar vulnerados sus derechos producto de un acto u omisión del Servicio, ante el competente Director Regional o ante el Director Nacional en su caso, si la actuación es realizada por el Director Regional, dentro de décimo día contado desde su ocurrencia, debiendo recibirse todos los antecedentes que el contribuyente acompañe a la presentación para fundar el acto u omisión que origina dicho recurso. Recibido el recurso de resguardo, este deberá resolverse fundadamente dentro de quinto día, ordenando se adopten las medidas que corresponda. Toda prueba que sea rendida deberá apreciarse fundadamente*”.

El objeto central del recurso de resguardo es evitar que las desavenencias entre los contribuyentes y los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos se judicialicen en procedimientos de vulneración de derechos conforme a lo dispuesto en los artículos 155 y siguientes del Código Tributario, permitiendo recurrir a una última instancia administrativa de forma previa a la interposición del reclamo en sede jurisdiccional. Es importante agregar que su interposición deja a salvo el derecho a recurrir efectivamente a los Tribunales Tributarios y Aduaneros, conforme al procedimiento del Párrafo 2° del Título III del Libro Tercero del Código Tributario.

La ampliación del catálogo de derechos contenidos en el artículo 8° bis del Código Tributario y la inclusión del nuevo Recurso de Resguardo, no vienen sino a garantizar a los contribuyentes la posibilidad de revisar la actuación del funcionario actuante del Servicio ante un superior jerárquico, reglamentando un procedimiento que, si bien se rige por los estándares de cualquier procedimiento administrativo, se debe resolver fundadamente en un breve plazo de 5 días.

Es evidente que el objeto del recurso apunta principalmente a disminuir y/o evitar la ocurrencia de arbitrariedades en el contexto de las relaciones entre los contribuyentes y el Servicio a través de un procedimiento reglado que permite dejar registro de su ocurrencia, otorgando herramientas claras a los contribuyentes que creen ver afectados sus derechos.

Como ya hemos visto, las obligaciones de fundamentación se encuentran expresamente incluidas dentro del catálogo de derechos básicos que el Código Tributario garantiza a los contribuyentes, de manera tal que nada impediría que, de no existir otro recurso más idóneo, un contribuyente pudiera impugnar por esta vía la infracción al artículo 8° bis N° 4 letra a) o e) si así lo estimara.

Es cierto que, en un escenario ideal, esto es, uno en el cual se absorba la cultura de una fundamentación completa del acto administrativo como una cuestión de base, el Recurso de Resguardo debiera aplicarse únicamente para denunciar infracciones más lesivas y/o evidentes a los derechos de los contribuyentes, permitiendo con ello disminuir

sustancialmente la ocurrencia de arbitrariedades por partes de los funcionarios del ente fiscalizador. Un uso masivo e inadecuado del recurso, sin duda podría entorpecer el objeto para el cual ha sido creado, no obstante, es muy probable que su sola consagración produzca cambios al interior de la institución.

Como se ha visto, el Código Tributario, tanto en su texto precedente como en el actual, entrada en vigencia la Ley N° 21.210, establece un abanico de distintos recursos procesales que podrían controlar eventualmente las infracciones a lo establecido en el artículo 8° bis N° 4 del Código Tributario, evitando con ello la judicialización innecesaria de las diferencias entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos, dejando a salvo en cualquier caso la posibilidad de recurrir ante un tercero imparcial como lo son los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Es de esperar que la incorporación de estas nuevas garantías, permitan mejorar aún más la cultura de atención a los contribuyentes al interior del Servicio de Impuestos Internos, a fin de que, en lo sucesivo, no sea necesario recurrir de las resoluciones y actuaciones que emanen de sus funcionarios, permitiendo con ello la concentración de recursos humanos y técnicos en labores de recaudación y otras que favorezcan el desarrollo de una mejor Política Tributaria para todo el país.

Cabe destacar, por último, que los cambios generados en los últimos años tanto a nivel legislativo como de cultura institucional, han ido en esta línea, permitiendo, sin lugar a duda, mejoras significativas para todos los actores del sistema.

6. CONCLUSIONES

De forma previa a la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210, la mayor parte de la regulación atingente a las reglas probatorias y de motivación del acto administrativo en materia tributaria, venía dada por la aplicación supletoria de las reglas contenidas en la LBPA. Especial consideración merecen los artículos 35, respecto a las reglas de valoración de la prueba y el artículo 41 que expresa el deber de fundamentación de los actos administrativos. Esto sin perjuicio de la existencia de otras normas afines contenidas en la misma ley.

Estas normas generales de aplicación supletoria, al menos desde el punto de vista teórico, no suponen grandes cambios conceptuales en la relación a las incorporaciones realizadas por la Ley N° 21.210 por cuanto el artículo 35 de la LBPA ya establecía en su inciso primero, un sistema de valoración de prueba *en conciencia*, lo que tal como se ha señalado, conforme a la doctrina mayoritaria no es más que un sistema de valoración racional de la prueba o sana crítica.

Desde el punto de vista de la fundamentación, el artículo 41 de la LBPA parece suficiente. El propio SII a través de la Circular N° 13, de 2010, y N° 34, de 2018, que regulan el procedimiento aplicable a la RAV, enarbolan la idea de un deber general de fundamentación a partir del mencionado artículo 41 y de los artículos 11 y 17 letra f) de la misma Ley N° 19.880.

Desde el punto de vista de la carga de la prueba, al menos en cuestiones de carácter civil⁴⁴ el sistema de autodeclaración de los tributos imperante en Chile supone que, en sede administrativa, es el contribuyente quien debe acreditar la veracidad de sus declaraciones en virtud de la aplicación del artículo 21 del Código Tributario.

En cuanto al estándar, ni la LBPA, ni el Código Tributario luego de la Ley N° 21.210 incorporan una norma que se refiera de forma expresa a este concepto, sin embargo, dada la naturaleza de los bienes jurídicos en disputa, lo lógico es suponer que un estándar de prueba preponderante resulta suficiente para dar por acreditados los hechos, toda vez que este sistema es el más eficiente desde el punto de vista de la distribución de errores.

Sin perjuicio de esto, las inclusiones realizadas por la Ley N° 21.210 vienen a complementar y reforzar las reglas sobre valoración racional de la prueba en sede administrativa y, especialmente, fijan el alcance del estándar exigible a la motivación del acto administrativo. Esto se realiza por la vía de incorporar un nuevo texto en el artículo 8° bis N° 4 letra a) del Código Tributario, en virtud del cual se establece la obligación de expresar con claridad, los hechos, el derecho y el razonamiento lógico y jurídico aplicado por el ente administrativo para arribar a una determinada conclusión, aun cuando se trate de actos producidos fuera del contexto de un procedimiento de fiscalización. Este deber de fundamentación, se reitera en distintas normas del Código Tributario a través de la expresión “*la prueba deberá apreciarse fundadamente*”.

El texto escogido por el legislador, si bien no es preciso, por cuanto la prueba no se aprecia fundadamente, sino de manera racional conforme a las reglas de la sana crítica, es un avance significativo. Sobre el punto, se debe agregar que la valoración se exterioriza a través de la fundamentación, permitiendo el control del razonamiento del ente decisor. Sin perjuicio de esta imprecisión, las palabras incorporadas a partir de la Ley N° 21.210 refuerzan la idea de un sistema de valoración racional de la prueba y la exigencia de una motivación completa.

Estos y otros cambios introducidos en la ley permiten sostener que el eje central de la Ley N° 21.210 al menos en el Código Tributario, apunta a fortalecer los derechos del contribuyente frente a la administración tributaria, incorporando nuevos derechos y limitando los plazos del Servicio Impuestos Internos para resolver algunos procesos administrativos, lo cual permite dar una mayor certeza a los contribuyentes y garantiza el principio de celeridad contenido en la LBPA.

Las distintas modificaciones incluidas en la ley permiten concluir que la voluntad del legislador apunta a que el procedimiento administrativo gire hacia un plano mucho más *jurídico* que antes, obligándolo a coexistir con los distintos procedimientos y principios de auditoría que son aplicados cotidianamente por parte del Servicio de Impuestos Internos, en la evaluación de los antecedentes aportados por los contribuyentes de forma previa a la toma de decisiones y emisión de actos.

⁴⁴ Esto es, excluidos los procedimientos sancionatorios y las imputaciones de abuso o simulación.

Por su parte, al igual que en el control judicial vía recurso de casación, una sentencia o un acto debidamente fundamentado, debe permitir controlar su razonamiento por la vía de recursos procesales idóneos para ello. En el caso del derecho a exigir la correcta fundamentación del acto administrativo, el Código Tributario incorpora dos nuevas vías para impugnar las resoluciones que adolezcan de este vicio, como lo son el recurso jerárquico, para el caso de las resoluciones emitidas en un procedimiento RAV y el nuevo recurso de resguardo regulado en los incisos finales del artículo 8° bis del Código Tributario.

Si bien, es probable que el legislador no haya pensado en estos recursos con el objeto de que se conviertan en la principal vía de impugnación de una correcta fundamentación del acto administrativo, lo cierto es que el texto tampoco impide su utilización, de manera tal que se constituyen como herramientas válidas para exigir su cumplimiento, a falta de un recurso más idóneo en función de la naturaleza del proceso en que se emita el acto, como podría ser el recurso de reposición residual del artículo 59 de la LBPA, o el ya mencionado recurso de reposición administrativa voluntaria RAV del artículo 123 bis del Código Tributario.

En cualquier caso, se espera que el espíritu de la reforma al Código Tributario genere un cambio cultural al interior del ente fiscalizador, que permita mejorar aún más la relación con los contribuyentes, permitiendo disminuir gradualmente en el tiempo la cantidad de recursos procesales interpuestos por los contribuyentes en beneficio de sus derechos.

Esta menor *litigiosidad* permitiría indudablemente, disponer de los recursos técnicos y profesionales del Servicio de Impuestos Internos para otras labores mucho más beneficiosas para todos los actos del sistema.

7. BIBLIOGRAFÍA

CARBONELL BELLOLIO, Flavia (2019): “*La irradiación procesal del derecho civil: a propósito de los hechos y de su prueba*”, en PEREIRA FREDES, Esteban (ed.) *Fundamentos Filosóficos del Derecho Civil chileno*, (Santiago, Rubicon Editores), pp. 587-629.

CAROCCA, Alex (2003): *Manual de Derecho Procesal* (Santiago, LegalPublishing).

CASAS FARIAS, Patricio (2019): “*Consideraciones para la determinación de un estándar probatorio en el marco de la aplicación de sanciones tributarias*”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 5, pp. 11-40.

CORREA SELAMÉ, Jorge (2002): *Recursos Procesales y Civiles* (Santiago, Lexis Nexis, 2002).

COUTURE, Eduardo (1985): *Fundamentos de Derecho Procesal Civil* (Buenos Aires, Ediciones de Palma).

Departamento de Estudio del Consejo de Defensa del Estado (2011): La motivación de las sentencias como un elemento de la sana crítica y el recurso de casación en el fondo. Informe Jurídico, pp. 76-78. En línea <https://www.cde.cl/wps/wcm/connect/4c137b85-40d3-4790-9ffc14deb6c5fa4a/Rev+24_8+Informes+juridicos+La+motivacion+de+las+sentencias+com+un+elemento+de+la+sana+critica+y+el+recurso+de+casacion+en+el+fondo.pdf?MOD=AJPERES>. [Consultado el 27 de mayo de 2020].

FERRER, Jordi (2007): *La Valoración Racional de la Prueba* (Madrid, Marcial Pons).

FLORES DURÁN, Gloria (2017): “*Principios, procedimientos y procesos tributarios*”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 2, pp. 8-42.

JARA SCHNETTLER, Jaime y Maturana Miquel, Cristián (2009): “*Actas de fiscalización y debido procedimiento administrativo*”, *Revista de Derecho Administrativo* N° 3, pp. 1-28.

LARROUCAU TORRES, Jorge (2010): “*Hacia un estándar de prueba civil*”, *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 39, N° 3, pp. 783-808.

LEPIN MOLINA, Cristian (2007): “*Breve estudio sobre la sana crítica*”, *Gaceta Jurídica*, N° 319, pp. 7-13.

MATURANA BAEZA, Javier (2014): *Sana Crítica, un sistema de valoración racional de la prueba* (Editorial Thomson Reuters).

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

RODRÍGUEZ VEGA, Manuel y Casas Farías, Patricio (2018): “*Jurisprudencia reciente de la Corte Suprema de Chile sobre infracción a normas reguladoras de la prueba en el ámbito tributario*”, *Revista de Derecho* Universidad Austral de Chile, Vol. 31, N° 2, pp. 263-294. Disponible en: <http://revistas.uach.cl/index.php/revider/article/view/3826>).

SALAS VIVALDI, Jaime (2006): *Estudios de Derecho Procesal* Editorial (Santiago, Editorial Lexis Nexis).

TARUFFO, Michele (2002) “*La prueba de los hechos*” (Madrid, traducción de Jordi Ferrer Beltrán, Editorial Trotta).

VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar).

Normas

Código Tributario, publicado el 27 de diciembre de 1974.

Ley N° 19.880, publicada el 29 de mayo de 2003.

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

Ley N° 20.420, publicada el 19 de febrero de 2010.

Ley N° 21.039, publicada el 20 de octubre de 2017.

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

Sentencias

Administradora de Supermercados Hiper Limitada con SII (2016): Corte Suprema, 25 de abril de 2016 (casación en el fondo), rol N° 6345-2015.

Inmobiliaria Isamedica Limitada con SII (2019): Corte Suprema, 6 de diciembre de 2019 (casación en el fondo), rol N° 42690-2017.

Exportadora Pacífico Sur Ltda. con SII (2016): Corte Suprema, 24 de mayo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 9432-2015.

Instrucciones administrativas

Circular N° 73 de 2001.

Circular N° 13, de 2010.

Circular N° 19, de 2011.

Circular N° 34, de 2018.

Oficio N° 2.771, de 2007.

Dictamen CGR N° 14.000, de 2017.