

LA PRUEBA (TRIBUTARIA) EN SEDE ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL CON ESPECIAL REFERENCIA A LAS MODIFICACIONES DE LA LEY 21.210

EVIDENCE (TAX LAW) ADMINISTRATIVE AND JUDICIAL WITH SPECIAL REFERENCE TO THE AMENDMENTS OF LAW 21.210

Jorge Montecinos Araya¹

RESUMEN: El siguiente comentario explica las normas sobre la prueba en materia fiscal, considerando su aplicación en el procedimiento administrativo y en el proceso judicial, enfocándose en las normas del debido proceso y las modificaciones implementadas por la Ley N° 21.210, para exponer, de manera detallada, cómo la nueva regulación satisface de mejor manera las exigencias que ese principio impone.

PALABRAS CLAVES: Reglas sobre prueba, debido proceso, Ley N° 21.210.

ABSTRACT: The following comment explains the rules on evidence in tax matters, considering their application in the administrative procedure and in the judicial process, focusing on the due process regulations and in the modifications implemented by Law No. 21,210, to expose, in detail, how the new regulation satisfies in a better way the demands that this principle imposes.

KEYWORDS: Evidence rules, due process, Law 21,210.

1. INTRODUCCIÓN

Los autores suelen ligar el nacimiento del Derecho tributario con la dictación de la Ordenanza Tributaria Alemana, del 13 de diciembre de 1919². Transcurridos 100 años, sin embargo, aún no logramos encontrar una justificación jurídica, plenamente satisfactoria, a la exacción que significa el tributo. Claramente, dicha explicación debe

¹ Abogado Universidad de Concepción, Profesor de Derecho Tributario, Universidad de Concepción. Socio en Ramos Pazos, Montecinos, Pereira. Correo electrónico jorgemontecinos@rpsmd.cl. Recibido el 2 de julio de 2021, aceptado el 23 de julio de 2021.

² Como ha escrito AMATUCCI: “Justamente en los años inmediatamente posteriores a la primera guerra mundial nació en Alemania una verdadera Ciencia jurídica, la cual evolucionó de manera tan rápida e intensa que alcanzó en corto tiempo un interesante nivel de autonomía que le permitió colocarse al lado de otras disciplinas jurídicas...”. AMATUCCI, Andrea, La enseñanza del Derecho Financiero, en Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Vol. XLIV, N° 252, Abril-Junio, 1999, p. 324. Sin desconocer la existencia del tributo desde “tiempos pretéritos”, pero conectado a una concepción del poder incompatible con las exigencias actuales, VILLEGAS ha escrito: “El nacimiento del derecho tributario como auténtica disciplina jurídica se produjo con la entrada en vigencia de la ordenanza tributaria alemana de 1919. Tal instrumento desencadenó un proceso de elaboración doctrinal de esta materia, tanto por los abundantes problemas teóricos con implicancia práctica que el texto planteó, como por su influencia en la jurisprudencia y la legislación comparada. Aun en estos tiempos, en su última versión de 1977, despierta el interés de investigadores y sigue provocando debates sobre su interpretación.” VILLEGAS, Héctor Belisario, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 10ª edición actualizada y ampliada, Astrea, Buenos Aires, 2017, p. 160.

satisfacer los estándares de un Estado Social y Democrático de Derecho. Constatamos, en efecto, una tensión permanente entre la potestad tributaria, por un lado, y los derechos de los contribuyentes, por otra. Tensión que podríamos llamar máxima, por ejemplo, al fijar los límites entre lo lícito y lo ilícito en materia de planificación fiscal. Una de las dificultades han sido, sin duda, las posturas ideológicas que han teñido las explicaciones. Legalidad y seguridad jurídica, por un lado, e igualdad y solidaridad, por otro.

La obligación tributaria es una obligación legal de Derecho público, siendo que su acreedor es el Estado –en términos amplios– y en cuya satisfacción, en la medida legal, se encuentra comprometido un interés público: la obtención de los ingresos esenciales para el financiamiento de la actividad estatal. El estado moderno es un estado tributario, y no un estado patrimonial. Este acreedor que es el estado, no sólo crea la obligación–mediante la ley parlamentaria– sino que la fiscaliza y aplica –por intermedio de la Administración tributaria – y, finalmente, juzga las controversias que se suscitan entre acreedor y deudor– por intermedio de los tribunales de justicia. Es lo que VALDÉS COSTA, denominó la “triple condición del estado”: crea, fiscaliza y juzga.³

El interés público o general comprometido en el pago íntegro y oportuno de las deudas tributarias, enseguida, justifica ciertas particularidades de la relación obligacional tributaria. Mucho se ha debatido por la doctrina acerca de la igualdad –o no– en que se hallarían fisco y contribuyente, tratándose de la obligación tributaria.⁴

³ VALDÉS COSTA Ramón (1992): *Instituciones de Derecho Tributario* (Buenos Aires, Ediciones Depalma), p. 277.

⁴ Aun bajo el precio de incurrir en una simplificación, en nuestro concepto, durante buena parte de estos 100 años, la doctrina se encuentra dividida entre quienes postulan la absoluta igualdad entre el fisco y el contribuyente, remarcando que se trata de una relación jurídica y no de una relación de poder, concepción que consideran históricamente superada, y quienes reconocen – con ciertos matices- que la Administración tributaria actúa en el ejercicio de potestades ajenas a la dualidad crédito-deuda. Los primeros conciben al tributo como una relación estrictamente obligacional, un vínculo jurídico que une en plano de igualdad al acreedor y al deudor. Una buena defensa de esta posición, puede consultarse en FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, Instituciones, 25ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2006, pp. 245-249; también en *Curso de Derecho Financiero*, volumen II, 24ª edición, Derecho Tributario: Parte General (Teoría general del tributo, obligaciones, procedimiento, sanciones), Marcial Pons, Madrid, 2004, pp. 12-16. Los segundos, en tanto, en el plano de la aplicación de la ley tributaria, propia del Derecho administrativo, sostienen que el contribuyente se encontraría, frente a la Administración, en una relación de “sujeción especial”; poniendo el énfasis en el carácter coactivo del tributo. Una larga y reflexiva exposición acerca del carácter público de la prestación patrimonial coactiva que es el tributo, y sus contornos constitucionales, así como una crítica a su concepción exclusivamente como obligación jurídica, puede encontrarse en ESCRIBANO, Francisco, *La configuración jurídica del deber de contribuir, Perfiles constitucionales*. 2ª edición corregida y aumentada, Editora Jurídica Grijley, Lima, 2009, cuyo Capítulo I, tiene por epígrafe: En torno a la legitimación de la prestación tributaria: Una reflexión jurídica acerca del Estado como eje de la formación del Derecho Público, pp. 27-266. No faltan quienes intentan conciliar ambas caras de lo que conciben, como un mismo fenómeno, resaltando a la obligación tributaria, como eje dogmático de la disciplina, pero, al mismo tiempo, el rol que las potestades y el procedimiento administrativo adquieren en la actividad que

Esta igualdad se manifestaría en aquella parte que los autores alemanes denominan Derecho Tributario Material o Sustantivo concebido, como el derecho de la obligación tributaria, y respecto del cual, la doctrina reconoce plena autonomía a nuestra disciplina.⁵ Las relaciones entre acreedor y deudor, sin embargo, no se agotan en esta faz sustantiva. Al imponerse un sistema tributario fundado en las autoliquidaciones de impuestos, confeccionadas por el propio deudor, se requiere una actuación posterior de la Administración –aunque sea potencial– en orden a constatar el fiel y oportuno cumplimiento. Al mismo tiempo, se han impuesto al deudor un sinnúmero de deberes tributarios, destinados a facilitar dicha fiscalización. Esta actividad realizada por la Administración tributaria, como toda actividad administrativa, se enmarca en el

desarrolla la Administración tributaria, tal es la posición “integradora” de Fernando SAINZ DE BUJANDA –que compartimos, *Sistema de Derecho Financiero*, I, Introducción, volumen segundo, Análisis estructural del Derecho financiero, Ramas del Derecho público con sectores proyectados sobre la materia financiera, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pp. 140-170. En apoyo de la vigencia de esta disputa, citamos las palabras del profesor PALAO: “...Ante esta disparidad de opiniones cabe preguntarse si tiene algún sentido plantearse ahora esta cuestión. ¿No se tratará de una mera disputa de posiciones doctrinales abstractas, alejadas de la realidad? Por otro lado, cuando se expone ante tributaristas prácticos la doctrina de que la relación tributaria es una relación obligacional entre dos partes situadas en un plano de esencial igualdad, sin otras facultades que las derivadas de la existencia de ese vínculo, inevitablemente se produce una reacción de escepticismo o de rechazo frontal. ¿Cómo va a ser igual –exclama con asombro el práctico- la posición de la Administración Tributaria, que puede requerir del contribuyente numerosos datos e informaciones, someterle a investigación y ejecutar el crédito tributario sobre su patrimonio, a la de este mismo contribuyente que no sólo tiene que pagar el tributo, sino además soportar el ejercicio por parte de la Administración de todas esas facultades?...”, PALAO TABOADA, Carlos, ¿Está el contribuyente en una relación de “Sujeción Especial” frente a la administración tributaria?, en *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho constitucional tributario*, Civitas, Thomson Reuters, Madrid, 2018, p. 366.

⁵ La doctrina alemana, desde un principio, distinguió entre el Derecho tributario sustantivo y el Derecho tributario administrativo o formal, para dar cuenta de esta dicotomía entre un derecho de la obligación tributaria y la existencia de una actividad administrativa desplegada por un órgano público, conforme a los cánones propios del Derecho público y, en especial, del Derecho administrativo. Véase SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho financiero*, Facultad de Derecho Universidad Complutense, octava edición, Madrid, 1990, p. 10. Esta distinción que no es aceptada unánimemente fuera de su país de origen, posee notables defensores y detractores; sin embargo, no puede negarse su influjo. Como ha escrito GIULIANI FONROUGE, Carlos: “...la división entre el derecho tributario material y el derecho tributario formal o administrativo ha tenido en Hensel a uno de sus más claros expositores, habiendo acogido tal división en forma expresa la mayoría de la doctrina germánica, parte de la española y de la latinoamericana, no habiendo sido tema esencial para los autores italianos”. *Derecho financiero*, tomo I, 9ª edición, actualizada por Susana Camila NAVARRINE y Rubén Oscar ASOREY, La Ley, Buenos Aires, 2005, pp. 36-37. Entre sus críticos, puede citarse a GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, Derecho tributario material y formal, en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, tomo I, César GARCÍA NOVOA y Catalina HOYOS JIMÉNEZ, coordinadores, Marcial Pons, Buenos Aires, pp. 275-276. Su influencia, como se ha dicho, no puede negarse: baste recordar que la obra señera de DINO JARACH, *El hecho imponible*, lleva por subtítulo “Teoría general del Derecho tributario sustantivo”, lo que no siempre se advierte.

denominado “régimen exorbitante” del derecho privado, integrada por las prerrogativas propias del poder público.⁶ No se trata ya de una contrapartida a una obligación del contribuyente-administrado, sino de una situación de sujeción de soportar su ejercicio. En esta parte, propia del Derecho Tributario Administrativo o Adjetivo, siguiendo a la doctrina alemana, claramente no hay igualdad. O, mejor dicho, el acreedor tributario aparece dotado de potestades desconocidas para el acreedor civil, las que deben ejercerse, en todo caso, con estricta sujeción a la juridicidad.⁷

2. NECESIDAD DE UNA TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA

Estas palabras introductorias, no tienen otra finalidad que resaltar la necesidad, en nuestra disciplina, de una tutela jurisdiccional efectiva, pero concebida no sólo como la implantación de un debido proceso, el que supone, en primer lugar, la existencia de un juez independiente e imparcial; sino también destacadamente el reconocimiento y reforzamiento de los derechos fundamentales del contribuyente.

El derecho al debido proceso –proceso racional y justo, conforme a nuestra Constitución– posee una dimensión claramente jurisdiccional. En este plano, podemos constatar, en nuestro país, que no ha sido sino hasta la Ley 20.322, de 2009, que creó los tribunales tributarios y aduaneros, perfeccionando la justicia tributaria, que los contribuyentes han visto satisfechos el presupuesto mínimo de tal derecho, esto es, la existencia de un tribunal independiente e imparcial. Esta ley, en efecto, puso término a las facultades jurisdiccionales radicadas en los directores regionales del SII, como tribunales de primera instancia al amparo del antiguo art. 115 del CT.⁸ Se le reconoció,

⁶ RODRÍGUEZ, María José, *El acto administrativo tributario, Con aplicación de los principios y garantías del procedimiento administrativo*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004, p. 59.

⁷ No es posible negar, para los prácticos, como señalara el profesor PALAO, la existencia de esta actividad administrativa conforme a la lógica propia de un órgano público dotado de potestades, y que supera con mucho las relaciones que unen al acreedor y al deudor en un régimen de Derecho privado. Los autores alemanes, por lo demás, nunca han dudado en el reconocimiento explícito de los poderes que detenta la Administración tributaria frente al contribuyente, conforme a la dicotomía que se viene comentando. Lejos se está, en todo caso, de las denominadas tesis dinámicas, administrativas o funcionales, que a partir de los años 60 del siglo recién pasado, hicieron hincapié en la función tributaria, la potestad de imposición y el procedimiento tributario, según las enseñanzas de ALESSI, MICHELLI y MAFEZZONNI, respectivamente; y que, de una u otra manera, repusieron la cara del poder en el ámbito tributario. Dicho lo anterior, sin embargo, corresponde poner el acento en el respeto de los derechos del contribuyente, lo que supone, en primer lugar, una actuación administrativa estrictamente apegada a la juridicidad, y no sólo en los aspectos procedimentales, sino también en la legalidad tributaria que impone que no puedan exigirse otras obligaciones que las que establece la ley y en la medida legal.

⁸ Esta situación impresentable fue mantenida durante todo el siglo XX, y hasta el año 2009 del siglo XXI, mereciendo unánimes críticas de la doctrina nacional e incluso no escapando al escrutinio de la doctrina extranjera: “Los tribunales administrativos de Chile tienen, en cambio, vinculaciones tan estrechas con la administración activa que no permiten considerarlos como órganos jurisdiccionales independientes, lo que indudablemente disminuye la garantía jurisdiccional...”, VALDÉS COSTA, Ramón, ob. cit., p. 298.

al mismo tiempo, la calidad de parte al Servicio; pero subsistiendo muchas reglas de procedimiento del sistema antiguo. Y no sólo en el Libro III del CT, sino también en las leyes tributarias particulares, generando no pocos problemas interpretativos.⁹ Muchos de ellos vienen a resolverse, como se verá, recién con la reforma de la Ley 21.210, del 24 de febrero de 2020.

3. LA NECESIDAD DEL RESPETO DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DEL CONTRIBUYENTE EN LA FASE PREVIA AL LITIGIO

Pero la necesaria protección de los contribuyentes no sólo exige un proceso racional y justo, sino la efectiva protección de sus derechos fundamentales en la fase previa al litigio. Justamente en esta fase administrativa, el órgano fiscalizador actúa en el ejercicio de potestades públicas, produciéndose un natural contrapeso a su favor en desmedro del contribuyente, el que, más bien, se encuentra en una franca situación de sujeción. Esta es la lógica propia del Derecho Administrativo.

De manera que el ordenamiento debe contemplar no sólo el reconocimiento de estos derechos, sino también las reglas técnicas y los mecanismos idóneos, para hacerlos efectivos. El contribuyente, en efecto, tiene derecho a que la potestad de fiscalización sea ejercida por el órgano público, mediante un procedimiento administrativo racional y justo.¹⁰ El procedimiento, como se ha dicho, para el

⁹ Puede consultarse nuestro comentario de jurisprudencia: Las leyes reguladoras de la prueba propias del contencioso tributario. Las normas de derecho común, como derecho supletorio de la legislación fiscal interna, en *Revista de Derecho Tributario*, Universidad de Concepción, vol. N° 6, julio-diciembre, 2019, pp. 93-112.

¹⁰ Con anclaje en el inciso 1° del art. 8 bis, no hay que perder de vista que los derechos que se reconocen en dicho precepto legal a los contribuyentes, lo son, como tal precepto parte diciendo: “Sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución Política de la República y las leyes...”. Dentro de estos derechos fundamentales, por su pertinencia, destacamos el de la igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos, como un derecho diferenciado de la igualdad ante la ley, consagrado en el N° 3 del art. 19 de la Constitución. El ejercicio de este derecho excede ampliamente el campo de acción de la magistratura, puesto que en la autorizada opinión de José Luis CEA EGAÑA: “Es la protección y promoción de los derechos esenciales, donde estén amenazados o sean vulnerados, cualquiera sea el sujeto infractor, la que debe siempre entenderse procedente como tutela del ordenamiento jurídico”. *Derecho Constitucional*, tomo II, segunda edición actualizada, Ediciones UC, 2012, p. 154. En el marco de esta garantía fundamental entonces nuestro constituyente consagra, entre otros, el derecho de toda persona a defensa jurídica en la forma que la ley señale, disponiendo enfáticamente que ninguna autoridad o individuo podrá impedir, restringir o perturbar la debida intervención del letrado si hubiere sido requerida. Este derecho a la defensa jurídica y a la intervención del letrado no sólo resulta exigible ante los tribunales de justicia, sino también ante cualquiera autoridad administrativa, como el Servicio de Impuestos Internos, el Servicio Nacional de Aduanas y/o la Tesorería General de la República. En el marco de la misma garantía fundamental, asimismo, nuestro constituyente ordena: “...Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un PROCEDIMIENTO y una INVESTIGACIÓN RACIONALES Y JUSTAS.” Como es sabido, según existe constancia en los redactores, que la racionalidad apunta al procedimiento y la justicia a lo sustantivo. La expresión “investigación” se agregó al texto constitucional por la reforma de la ley 19.519, que incorporó y dio rango

administrado, no sólo es forma, sino garantía.¹¹ La tutela jurisdiccional, muchas veces lenta y costosa, puede ser insuficiente y tardía.¹²

constitucional al Ministerio Público, primer paso, de la Reforma Procesal Penal. Aunque la exigencia sea propia de la investigación criminal a cargo del Ministerio Público, se ha entendido que posee una cobertura mayor, alcanzando también al procedimiento administrativo. Como se ha escrito: “La averiguación y comprobación de los hechos controvertidos tiene aplicación amplia, cubriendo toda clase de indagación de ellos pero con relevancia jurídica, en cualquier tipo de proceso...”. CEA EGAÑA, José Luis, ob. cit., p. 172. La doctrina administrativa también se pronuncia en el mismo sentido: “Contrariamente a lo que la lectura apresurada de dicha norma positiva podría concluir, debido proceso no se agota en aplicación judicial, sino que además posee un enorme contenido normativo de índole administrativo...El debido proceso es un valor que trasciende lo meramente formal. La audiencia y el ejercicio de “derecho de defensa” permiten al administrado tutelar derechos e intereses antes que sean afectados negativamente por un actuar imperativo de la autoridad. Esto constituye un fin en sí mismo distinto de la garantía de legalidad y de eficacia de la actividad administrativa”. JARA SCHNETTLER, Jaime, *Apuntes sobre Acto y Procedimiento Administrativo, Ley 19.880*, Pontificia Universidad Católica de Chile, Diplomado de Derecho Administrativo Económico, 2013, p. 59. También en CORDERO VEGA, Luis, *Lecciones de Derecho Administrativo*, segunda edición corregida, Thompson Reuters, Santiago, 2015, p. 336. En un sentido distinto, en cuanto al fundamento del procedimiento administrativo apartado del “debido proceso”, puede consultarse a VALDIVIA, José Miguel: “De aquí que el fundamento último del procedimiento administrativo parece más bien situarse en un objetivo de razonabilidad de las decisiones públicas, en la lógica de la proscripción de la arbitrariedad a que se refiere la elemental exigencia de igualdad ante la ley...”, *Manual de Derecho Administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, p. 250.

¹¹ En nuestro país se ha escrito: “...Su establecimiento –del procedimiento administrativo– permite estatuir un conjunto de garantías que actúan como freno y contrapeso a los poderes exorbitantes de la Administración...”, CORDERO VEGA, Luis, ob. cit., p. 333.

¹² La doctrina administrativista así lo ha puesto de manifiesto. Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández, en efecto, han escrito que la garantía procedimental completa la garantía judicial, “porque aquella actúa antes de que la decisión sea adoptada, mientras que ésta entra en juego a posteriori, revisando ex post facto conductas cumplidas cuya potencialidad lesiva no siempre puede contrarrestarse debidamente por la dificultad intrínseca de repristinar las situaciones ilegalmente alteradas. En la justicia administrativa hay siempre un quid irremediable, una cierta ineffectividad residual...”, *Curso de Derecho Administrativo*, II, séptima edición, Civitas, Madrid, 2001, p. 439. Jean RIVERO, por su parte, deja anotado: “...En Francia, es sólo desde hace algunos años que un esfuerzo de sistematización ha sido emprendido por la doctrina, particularmente, en la perspectiva de una mejor protección de los administrados, mejor asegurada por las garantías previas a la decisión que por los recursos ejercidos a posteriori. Se designa ese conjunto de estas reglas, bajo el término de procedimiento administrativo no-contencioso, para distinguirlo de las reglas del procedimiento contencioso que se aplican ante los tribunales administrativos”. *Derecho Administrativo*, edición al cuidado de Carlos AGURTO GONZÁLES, Sonia Lidia QUERQUEJANA MAMAMI, y Benigno CHOQUE CUENCA, Ediciones Ojelnik, Santiago, 2019, p. 139. Esta realidad, por lo demás, viene recogida por el apotegma latino “Melius est intacta iura servare quam vulneratae causae remedium quaerere”: Mejor conservar intacto el derecho que buscar remedio de una causa vulnerada, CABANILLAS DE TORRES, Guillermo, *Diccionario de Derecho Romano y Latines Jurídicos*, edición revisada y actualizada por Guillermo CABANILLAS DE LAS CUEVAS, Claudia C. FLAIBANI y Alberto J.

De allí la preocupación de la doctrina por el reconocimiento de los derechos del contribuyente, muchos de ellos destinados a brindarle protección en la etapa administrativa de fiscalización, previa al litigio.¹³ Y esta demanda ha sido también recogida por el legislador. En nuestro caso, por la Ley 20.420, del 19 de febrero de 2010, que introdujo en el Título Preliminar del CT., el Párrafo 4º titulado “Derechos del Contribuyente”, prescribiendo que constituyen derechos de los contribuyentes los que enumera y describe, y ello “sin perjuicio de los derechos garantizados en la Constitución y las leyes”. Precepto legal que ha sido sustituido totalmente por la Ley 21.210, del 24 de febrero de 2020, ampliando y reforzando el catálogo de tales derechos.

4. LA BILATERALIDAD DE LA AUDIENCIA, EL DERECHO A LA PRUEBA Y LA MOTIVACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO, A PARTIR DE LA LEY 21.210, CONSTITUYEN PRESUPUESTOS FUNDAMENTALES DE UNA INVESTIGACION Y DE UN PROCEDIMIENTO TRIBUTARIOS RACIONALES Y JUSTOS

Debe destacarse, en efecto, la preocupación constante de la Ley 21.210, por fijar reglas positivas, directas y particulares en orden a la exigencia de un procedimiento administrativo que respete la bilateralidad de la audiencia, el derecho a la prueba y la motivación del acto administrativo tributario. Al mismo tiempo, en el perfeccionamiento de las reglas generales aplicables al procedimiento administrativo tributario, y que inciden, aunque no exclusivamente, en el procedimiento de fiscalización.¹⁴

Estos tres derechos fundamentales que garantizan, a su turno, el derecho de defensa del administrado, en el contexto del procedimiento administrativo, según CASSAGNE, configuran el principio del debido proceso adjetivo.¹⁵ Lo que no significa, sin embargo,

VACCARO, Heliasta, Buenos Aires, 2007, p. 636. Otras expresiones del mismo brocardo: Es mejor conservar intactos los derechos, que, después de lesionados, buscar su remedio; es mejor mantener intacto su derecho que tener que remediar su lesión.

¹³ Puede consultarse, por todos, la excelente monografía del Doctor argentino José Osvaldo CASÁS, *Carta de derechos del contribuyente latinoamericano, Para el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*, AD-HOC, Buenos Aires, 2014.

¹⁴ Nuestra legislación tributaria y en particular el CT., en la actualidad, contienen abundantes normas relativas al procedimiento administrativo tributario, exigiendo un análisis crítico que ponga orden a esta dispersión. Dicho estudio, en nuestro concepto, debiera dirigirse a identificar y sistematizar dichas normas, confrontarlas con las reglas del procedimiento administrativo general –contenidas fundamentalmente la ley 19.880- y, en lo posible, en la formulación de los principios propios del orden tributario. Esta tarea sería de gran utilidad, especialmente, por lo que se refiere al procedimiento tributario no contencioso, utilizando la expresión empleada por la doctrina francesa; allí donde más se requiere reforzar la defensa de los derechos del contribuyente. Dicho estudio, por cierto, escapa a los esfuerzos desplegados en este trabajo, donde se ha puesto el énfasis en los principios arriba citados, incorporados al ámbito tributario por la ley 21.210.

¹⁵ Este autor, en efecto, sostiene: “El debido proceso adjetivo implica el reconocimiento de tres derechos fundamentales, que garantizan la defensa del administrado durante el transcurso del procedimiento, a saber: a) derecho a ser oído; b) derecho a ofrecer y producir pruebas; c) derecho a una decisión fundada.” CASSAGNE, Juan Carlos, *Derecho Administrativo*, tomo II,

que puedan asimilarse proceso judicial y procedimiento administrativo, institutos que comparten ciertas características, pero también notables diferencias.¹⁶ La principal es que, como advierten los autores, el procedimiento administrativo no tiene por finalidad la resolución de controversias entre partes, por un órgano neutral en el conflicto, independiente e imparcial, sino la realización del interés público, por parte de la Administración, respetando los derechos de los particulares: lo que le interesa, de modo directo, “es la consecución de fines prácticos, para el interés general.”¹⁷ Lo que no significa, a su turno, que la Administración tributaria, en este caso, no haya de quedar sujeta a ninguna regla o principio de derecho. Como indica GORDILLO, existen ciertos principios generales del derecho y ciertas normas constitucionales propias del Estado de Derecho y del sistema republicano de gobierno que no están sólo destinadas al proceso judicial: “También la administración está desde luego sometida a esos principios, y sus procedimientos no estarán menos ligados a ellos por el hecho de que no los cubramos con la calificación de proceso.”¹⁸

Como se verá enseguida, más allá de poner atajo a ciertas vacilaciones jurisprudenciales, a las que la Ley 21.210 enfrenta, su valor esencial es incorporar al derecho positivo estos principios propios del “debido proceso adjetivo” y de un procedimiento administrativo tributario racional y justo, según el lenguaje de nuestro Código Político. Esta nueva realidad positiva, de otro lado, a nuestro modo de ver, significará una profunda revisión de las prácticas existentes, conforme a la legislación pretérita. El emplazamiento administrativo del contribuyente, por ejemplo, venía exigiéndose mediante el trámite de la citación, efectuada por el Servicio conforme al artículo 63 del Código.¹⁹ La citación, no obstante, corresponde a una etapa avanzada del

Palestra, Lima, 2017, p. 34. En el mismo sentido, en el ámbito del procedimiento tributario, puede consultarse a CASÁS, José Osvaldo, El marco constitucional del procedimiento y del proceso tributario, en *El procedimiento tributario*, Alejandro C. ALTAMIRANO coordinador, Editorial Ábaco de Rodolfo De Palma, Buenos Aires, 2003, pp. 41-42.

¹⁶ Por todos, puede consultarse a GORDILLO, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas*, tomo 8, primera edición, Teoría general del derecho administrativo, Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 2013, pp. 453-458.

¹⁷ HUTCHINSON, Tomás, *Derecho Procesal Administrativo*, Tomo I, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2009, p. 50. Estas diferencias ya fueron advertidas por MERKL, Adolf, *Teoría General del Derecho Administrativo*, edición al cuidado de Carlos Antonio AGURTO GONZALES, Sonia Lidia QUEQUEJANA MAMANI y Beigno CHOQUE CUENCA, Ediciones Olejnik, Santiago, 2018, pp. 283-299.

¹⁸ GORDILLO, Agustín, ob. cit., p. 455. No podrá negarse, en consecuencia, la existencia y vigor de estos principios, menos cuando han sido incorporados al derecho positivo, como en el presente caso, pero a condición de tener siempre presente su adaptación al procedimiento administrativo e incluso, en lo que nos interesa, al procedimiento administrativo tributario.

¹⁹ La Citación, como han dicho los profesores MATUS y PÉREZ, podemos conceptualizarla o describirla, “como una comunicación escrita dirigida al contribuyente, por el jefe de la oficina respectiva o por el funcionario en quien haya delegado esa función, para que, dentro del plazo de un mes, presente una declaración, o rectifique, aclare, amplíe o confirme una declaración anterior”. MATUS FUENTES, Marcelo y PÉREZ RODRIGO, Abundio, *Manual de Código Tributario*, duodécima edición actualizada con la Ley N° 21.210, Thompson Reuters, Santiago, 2021, p. 229.

procedimiento administrativo de fiscalización, poniendo en conocimiento del contribuyente los reparos del Servicio respecto de una declaración de impuestos anterior, cubriendo aspectos fácticos y jurídicos. Distinguiéndose, al efecto, la citación obligatoria –en aquellos casos “que la ley la establezca como trámite previo”– y la facultativa –en los demás casos–. La ausencia de citación sólo viene sancionada con la nulidad del acto administrativo posterior de determinación de impuestos –normalmente– la liquidación a condición de que haya sido obligatoria; pero no así, respecto de la llamada citación facultativa. La consagración de estos derechos por la Ley 21.210, en efecto, podría hacer perder sentido a esta distinción, puesto que su irrespeto en el procedimiento administrativo tributario, aunque la citación sea facultativa, acarrearía también la nulidad del acto administrativo terminal posterior.²⁰ El respeto del debido proceso adjetivo, así las cosas, será siempre exigible en todos los actos del Servicio, “constituyan o no actuaciones o procedimientos de fiscalización”, como el propio precepto indica. Su irrespeto, en consecuencia, no podrá quedar sin sanción.

a) Respeto de la bilateralidad de la audiencia

Nos basta citar, para los efectos de esta exposición, lo dispuesto en el inciso 4° del N° 5 de la letra B) del art. 6 del CT, en el ámbito de las facultades del director regional: “Deberán recibirse todos los antecedentes que se acompañen durante la tramitación del procedimiento y darse audiencia al contribuyente para que diga lo propio a sus derechos”. En fin, en el marco del recurso de reposición administrativa regulado en el art. 123 bis, letra e): “Durante la tramitación de la reposición administrativa deberá darse audiencia al contribuyente, para que diga lo propio a sus derechos y acompañe a dicha audiencia los antecedentes requeridos que sean estrictamente necesarios para resolver su petición”. Estas normas que poseen un concreto campo de aplicación, formulan, a nuestro juicio, una exigencia de carácter general en orden a respetar la bilateralidad de la audiencia que no es más que una manifestación del procedimiento racional y justo, garantizado por la Constitución.²¹

²⁰ Debe considerarse que el irrespeto de los derechos consagrados en el art. 8 bis puede dar lugar al procedimiento especial por vulneración de derechos del párrafo 2° del Título III del Libro III del CT, “siempre que no se trate de aquellas materias que deban ser conocidas en conformidad a alguno de los procedimientos establecidos en el Título II o..., todos del Libro III de este Código”, como resulta de lo dispuesto en el inciso 4° del art. 8 bis en relación al inciso 1°, parte final, del art. 155 del CT. De modo que la vulneración de los derechos consagrados en el art. 8 bis, en la fase previa de fiscalización administrativa, puede acarrear la nulidad de derecho público de los actos administrativos tributarios terminales impugnables conforme al procedimiento general de reclamaciones del Título II del Libro III.

²¹ De hecho, el mandato contenido en el N° 5 de la letra B) del art. 6, se incardina en la facultad de los directores regionales del SII, para resolver administrativamente todos los asuntos tributarios que se promuevan, que es de carácter general. En todo caso, muchos de los derechos que se le reconocen al contribuyente en el art. 8 bis, tienen por objeto asegurar la bilateralidad de la audiencia en el procedimiento administrativo tributario, de modo que pueda tener un acceso expedito y oportuno al mismo, formular alegaciones, incorporar prueba, etc., como se desprende de la lectura de sus literales 1°, 2°, 4°, letras a), b), c), d), 6°, 7°, 11°, 12°, 15° y 16°. La Administración tributaria, en consecuencia, no podrá ejercer sus potestades de fiscalización sin oír las razones fácticas y jurídicas del contribuyente.

En cuanto a su contenido, la doctrina administrativista señala que este derecho a ser oído, presupone, a su vez, varios poderes jurídicos: a) publicidad del procedimiento, manifestada en el leal conocimiento de las actuaciones administrativas; b) oportunidad de expresar sus razones antes de la emisión del acto administrativo, y desde luego después; c) consideración expresa de sus argumentos y de las cuestiones propuestas, en cuanto sean conducentes a la solución del caso; d) obligación de decidir expresamente las peticiones; e) obligación de fundar las decisiones, analizando los puntos propuestos por el interesado; y, d) derecho de hacerse patrocinar por abogado.²²

b) Respetto del derecho a la prueba

En el N° 11 del art. 8 bis en que consagra el derecho del contribuyente “a formular alegaciones y presentar antecedentes, dentro de los plazos previstos en la ley y que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente”. En la exigencia contenida en la parte final del N° 8 del art. 8 bis: “El Servicio deberá apreciar fundadamente toda prueba o antecedente que se le presente”. En fin, en la garantía consagrada en la letra e) del N° 4 en orden a que el contribuyente tiene derecho a que: “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 establecidos en la ley”.

Nuestra doctrina ha dicho que la prueba en sede administrativa constituye una actividad de instrucción fundamental de todo procedimiento administrativo; definiéndola “como el acto o serie de actos con los que se trata de averiguar la realidad o adquirir certeza respecto de los hechos, los que deberán ser determinados mediante la valoración de los antecedentes recopilados en la resolución final del procedimiento. Esta actividad aparece orientada a la determinación de la exactitud y veracidad de los hechos relevantes que deben servir de base a la resolución administrativa final”.²³

Ahora bien, desde otra perspectiva, y que es la nos interesa, también es posible hablar de un “derecho a la prueba”, como un derecho subjetivo de rango fundamental, que no sólo debe reconocerse en el marco del proceso, sino también del procedimiento administrativo. Este derecho, conforme al art. 8 bis, en el seno del procedimiento administrativo tributario, se manifiesta en el derecho del contribuyente a presentar antecedentes, a que los mismos sean incorporados al procedimiento de que se trata, que sean debidamente considerados, y que toda prueba o antecedente que se presente sean fundadamente apreciados por el Servicio.²⁴ De esta manera, el derecho a la prueba,

²² GORDILLO, Agustín, ob. cit. pp. 476-477. En el mismo sentido, en lo esencial, CASSAGNE, Juan Carlos, ob. cit., p. 34.

²³ JARA SCHNETTLER, Jaime, ob. cit., p. 119.

²⁴ En el marco del proceso judicial, MONTERO AROCA ha dicho que el derecho a la prueba, en un sentido estricto, se compone de un conjunto de situaciones que se pueden sistematizar de la siguiente manera: a) a proponer prueba; b) a la admisión de los medios de prueba propuestos; c) a la práctica de los medios de prueba admitidos; d) a la intervención efectiva en la práctica de todos los medios de prueba; e) a la motivación de todas las decisiones sobre admisibilidad de medios de prueba; y, f) a la valoración de todos los medios de prueba practicados. MONTERO

dentro del procedimiento administrativo tributario, se erige en un elemento esencial de un procedimiento racional y justo.²⁵

c) Respecto al derecho a la motivación del acto administrativo tributario²⁶

En la letra a) del N° 4, en efecto, se consagra el derecho del contribuyente a que en todas las actuaciones del Servicio, constituyan o no procedimientos de fiscalización, se indiquen con precisión las razones que motivan la actuación que corresponda. Y el legislador, a riesgo de incurrir en reiteración, insiste: "...TODA ACTUACIÓN DEL SERVICIO DEBERÁ SER FUNDADA, esto es, expresar los hechos, el derecho y el razonamiento lógico y jurídico para llegar a la conclusión, sea que la respectiva norma legal así lo disponga expresamente o no...". En materia de la valoración de los antecedentes o pruebas aportadas por el contribuyente, el mismo legislador exige de modo expreso, asimismo, que ellos deben ser valorados "fundadamente", como recién hemos visto.

De las modificaciones introducidas por la Ley 21.210, sin duda, se trata de una de las más importantes, al punto que el legislador tributario ha elevado a la motivación a la categoría de elemento esencial del acto administrativo tributario, reforzando y perfeccionando las normas del procedimiento administrativo general contenidas en la ley 19.880.²⁷ Llama la atención que la motivación se imponga no sólo, como regla

AROCA, Juan, *La Prueba en el Proceso Civil*, Civitas, Thompson Reuters, Madrid, 2011, pp. 108-111.

²⁵ Recientemente, se ha destacado, entre nosotros, el carácter esencial de la prueba en el debido procedimiento administrativo. AGUIRREZABAL GRÜNSTEIN, Maite y FLORES RIVAS, Juan Carlos, La prueba como elemento esencial del debido procedimiento administrativo, en *Revista de Derecho Administrativo Económico*, N° 33, enero-junio, 2021, pp. 5-32.

²⁶ Corresponde el mérito, entre nosotros, a Milenko ZURITA ROJAS, en ser el primero en llamar la atención acerca del acto administrativo tributario, aplicando los esquemas de la doctrina administrativista, ajustándola a las particularidades de la legislación tributaria. Vid., *El acto administrativo tributario*, Editorial Libromar, Santiago, 2013.

²⁷ Cierta sector de la doctrina administrativista distingue, entre nosotros, la motivación (que no debe confundirse necesariamente con la "fundamentación"), y los motivos del acto administrativo. La motivación correspondería a un requisito de forma, referido a la expresión formal (externa) de los motivos del acto. Los motivos, a su turno, en cuanto elemento de fondo, es la razón que justifica al acto, entendida como "los antecedentes de hecho y de derecho que justifican la dictación del acto administrativo, o las circunstancias fácticas y jurídicas que lo fundamentan...o, asimismo, los hechos que justifican el acto y su calificación jurídica, unido al razonamiento que justifica su emisión..." HUEPE ARTIGAS, Fabián, Técnicas y propuesta metodológica para el control de legalidad de los actos administrativos reglados y discrecionales, en *Revista de Derecho Administrativo Económico*, N° 33, Enero-Junio, 2021, p. 113. Esta distinción entre elementos de forma (motivación) y de fondo (motivos) del acto administrativo, proyecta sus efectos al momento crucial de estudiar los vicios de uno y de otro, examinando la legalidad y/o juridicidad del acto y su eventual nulidad. Un análisis exhaustivo (y en general de la motivación) puede encontrarse en ROCHA FAJARDO, Esteban, Estudio sobre la motivación del acto administrativo, *Cuadernos del Tribunal Constitucional* N° 65, Santiago, 2018. La cuestión no es baladí, puesto que, concibiéndose la motivación, como un requisito de forma del acto administrativo, para que el vicio produzca la nulidad del acto, se requerirán la concurrencia de los requisitos copulativos del inciso 2° del art. 13 de la Ley 19.880: a) cuando recaiga sobre un

general, sino que sea exigible respecto de “toda actuación del Servicio”, constituyan o no “actuaciones o procedimientos de fiscalización”, prácticamente sin excepciones. De modo, pues, que no sólo deben motivarse los actos de gravamen, los que resuelvan recursos administrativos, y los actos administrativos terminales, como resulta de la aplicación de la ley 19.880, sino también los actos trámite.²⁸ No estamos de acuerdo, en consecuencia, con la distinción efectuada por la Circular N°12, al efecto, entre actos terminales y de mero trámite, exigiendo la motivación sólo respecto de los primeros.²⁹ La exigencia de motivación, enseguida, resulta aplicable, “sea que la respectiva norma legal así lo disponga expresamente o no”; con lo que se refuerza la motivación del acto administrativo tributario, en el sentido de poner coto a aquellas posiciones doctrinarias que la consideran una mera formalidad no esencial del acto administrativo, que puede ser explicitada o no, “y ello en la medida que el ordenamiento jurídico lo exija.”³⁰

elemento esencial del mismo, sea por su naturaleza o por mandato legal; y, b) y genere perjuicio al interesado. Estas exigencias, en el caso específico del contencioso tributario, vienen impuestas, en términos idénticos, por el N° 8 del art. 1 de la ley 20.322, que pone dentro de la competencia de los tribunales tributarios y aduaneros: Declarar, a petición de parte, la nulidad de los actos administrativos que sean materia de una reclamación tributaria o aduanera/Los vicios de procedimiento o de forma sólo afectarán la validez del acto administrativo materia del reclamo tributario o aduanero cuando recaigan en algún requisito esencial del mismo, sea por su naturaleza o por mandato del ordenamiento jurídico y generen perjuicio al interesado.”

Al respecto, a nuestro juicio, concibiéndose la motivación, como requisito de forma, después de la ley 21.210 nos parece evidente que corresponde, en todo caso, a un elemento esencial del acto administrativo tributario, de modo que siempre concurrirá el primer requisito de la nulidad. La otra alternativa, sería, como plantean algunos, que la motivación corresponde a un elemento de fondo del acto administrativo y, en consecuencia, su incumplimiento siempre producirá la nulidad. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín, *La motivación de los actos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 34,

²⁸ De cara a lo dispuesto en los arts. 11 y 41 de la ley 19.880, en efecto, la doctrina nacional no exige la motivación de los llamados actos trámite, es decir, aquellos actos preparatorios de la decisión administrativa final; afirmación que ha sido matizada por ROCHA FAJARDO: “La motivación de los actos de mero trámite sólo cabe excepcionalmente cuando ellos provoquen alguna de las siguientes consecuencias establecidas en la ley: a) determinen la imposibilidad de continuar un procedimiento o, b) produzcan indefensión para el interesado.” Ob. cit., p. 192.

²⁹ Dicha distinción la efectúa la Dirección con fundamento legal en las normas de la ley 19.880, fundamentalmente, en lo dispuesto en su art. 41, sin reparar el texto expreso y redundante del art. 8 bis; pero, además, sin advertir que la motivación también exigida en el art. 11 de la indicada ley de bases, respecto de los actos de gravamen. La Circular N° 12, no obstante, admite la fundamentación de los actos de mero trámite en las dos hipótesis indicadas por Rocha Fajardo, transcritas en nota precedente.

³⁰ La discusión está desarrollada por Fajardo, quien cita la opinión restrictiva del profesor Alejandro VERGARA BLANCO, y en contra la opinión de otros autores, como SOTO KLOSS y ARÓSTICA: “El argumento restrictivo de Vergara Blanco no puede sino llevar a la conclusión que en Chile, por regla general, no resulta obligatorio motivar los actos administrativos, y de allí que, por el sólo hecho de carecer de motivación no puede, en ningún caso, cuando la ley no lo imponga, considerarse el acto ilegal o arbitrario...”, *Ibidem*, p. 165. Pues bien, la ley 21.210 impone la motivación a todo evento, en términos amplísimos, de modo que esta discusión, sostenemos, ni siquiera podrá plantearse en la esfera tributaria.

En lo que nos interesa, el legislador tributario, a diferencia de otros textos legales, exige expresamente que esta motivación indique “los hechos, el derecho y el razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión”, otorgando consagración positiva al contenido impuesto por la doctrina y la jurisprudencia administrativa y judicial.³¹ La propia Dirección del Servicio, mediante la Circular N° 12, del 17 de febrero de 2021, ha dicho: “Este derecho complementa lo dispuesto en la Ley No 19.880, en sus artículos 11, 16 y 41, ratificando que todo acto, gestión, actuación o procedimiento del Servicio, debe ser fundado, esto es, contar con argumentos de hecho y de derecho, su motivación y un razonamiento que justifique su conclusión o decisión, dando así razón de la determinación que se adopta, a efectos de garantizar el principio de imparcialidad administrativa.” Esta consagración legal facilitará el control de la legalidad del acto administrativo tributario, en sede de casación en el fondo, puesto que se tratará de una cuestión eminentemente jurídica.

Finalmente, en materia de apreciación de la prueba aportada en el curso del procedimiento administrativo tributario, por parte del contribuyente, el N° 8, parte final del artículo 8 bis, dispone: “El Servicio deberá apreciar fundadamente toda prueba o antecedente que se le presenten.” La propia Circular N° 12, al efecto, dispone: “Finalmente, toda solicitud del contribuyente debe ser respondida por el Servicio a través de un acto administrativo que se haga cargo de todas y cada una de las peticiones planteadas por el contribuyente, expresando las razones de hecho, de derecho y el razonamiento lógico y jurídico que permite arribar a una conclusión, haciéndose cargo de toda la prueba rendida, apreciándola en conciencia y fundadamente, según lo preceptúa el artículo 8 bis del CT y el artículo 35 de la Ley No 19.880.” La exigencia de motivación de la autoridad tributaria, en esta materia, aparece reforzada, llamando la atención que abarca a “toda” la prueba aportada. Ahora bien, partiendo del sentido natural y obvio de la expresión “fundada” que proviene del verbo “fundar”, HUEPE, ha escrito: “Entonces una decisión fundada es una decisión apoyada en motivos... Por lo tanto, que dicha decisión sea fundada quiere decir que está también fundamentada, esto es, que contiene motivos, pero no cualquier motivo, sino motivos suficientes, justificantes de la decisión... sinónima de decisión razonada o decisión justificada...”³² Desde esta precisa perspectiva, en Brasil, DEL PADRE TOMÉ ha insistido en que “para que la motivación se perfeccione, sin embargo, no basta el relato del motivo. Requiere algo más que un simple enunciado que se subsuma a la hipótesis normativa. Es

³¹ La doctrina establece que la fundamentación del acto administrativo debe ser “suficiente”, o sea, bastarse a sí mismo, aunque, en cuanto a su contenido, pueda ser somera. Destacamos que el art. 8 bis no se conforma con la expresión de los hechos y del derecho, sino también pide la explicitación del “RAZONAMIENTO LÓGICO Y JURÍDICO para llegar a una conclusión”; coincidiendo con las mejores posiciones de los autores en la materia. Como dicen los profesores españoles Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, la motivación no se cumple con cualquier fórmula convencional, “ha de dar razón plena del proceso lógico y jurídico que ha determinado la decisión”, o en nuestro país, el profesor Eduardo SOTO KLOSS: “..debe dar razón y dar cuenta del iter o camino lógico/racional que lleva al autor del derecho o resolución a adoptar la decisión...”, citados por ROCHA FAJARDO, Esteban, ob. cit., pp. 108-109.

³² HUEPE ARTIGAS, Fabián, ob. cit., p. 115.

necesario que se enunciación sea efectuada con fundamento en otro lenguaje: el lenguaje de las pruebas...”.³³

d) Estos derechos refuerzan la racionalidad del procedimiento administrativo de fiscalización, debiendo permear todas las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes, dado el carácter general del art. 8 bis

Este precepto se encuentra ubicado en el Título Preliminar del CT, cuyo epígrafe es precisamente “Disposiciones generales”. Esta pretensión de amplitud viene reconocida por el propio legislador al disponer que tales exigencias de racionalidad resultan exigible a todas “LAS ACTUACIONES DEL SERVICIO, CONSTITUYAN O NO ACTUACIONES O PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN”.

La ley 21.210 vino a reforzar y perfeccionar el derecho al debido procedimiento administrativo tributario, pasando de una realidad en que se negaban muchos de los derechos esenciales del contribuyente-administrado, como el derecho a la motivación, a un nuevo régimen, en general, más exigente y riguroso que el régimen general contenido en la ley 19.880.

e) La consagración positiva, expresa y particular de estos derechos en el CT, era necesaria dadas las vacilaciones jurisprudenciales acerca de la aplicación supletoria de la ley 19.880

Dado el carácter supletorio de esta ley sobre procedimientos administrativos, en efecto, podría sostenerse que tales derechos eran exigibles en el ámbito del procedimiento tributario, sin necesidad de norma expresa. A esa solución podría haberse arribado sea por aplicación del art. 1 de la indicada ley, o bien, como normas generales del derecho común, conforme al mandato del art. 2 del CT.

La jurisprudencia de nuestra Corte Suprema, sin embargo, no siempre lo entendió así. La tendencia, en efecto, fue contraria a la aplicación supletoria de la ley 19.880, sosteniendo, en lo que nos interesa, por ejemplo, que no resultaba exigible la fundamentación de los actos terminales de procedimiento establecida en su art. 41, propia del contencioso administrativo general, “puesto que debe atenderse a las características especiales de esta rama del derecho (tributario), de tal forma que los conceptos contables resultan necesarios y más esclarecedores que las expresiones jurídicas. De esta manera, la exigencia de fundamentación que se haga a una resolución dictada por el SII debe atender a estas especiales características.” (Sentencia del de diciembre de 2019, Rol CS 42.690-2017). En el mismo sentido: “...es posible reconocer en las distintas disposiciones del CT una detallada regulación del procedimiento para la determinación de impuestos..., siendo importante recordar que al tratarse de un derecho

³³ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, *La prueba en el Derecho tributario*, traducción Juan Carlos PANEZ SOLÓRZANO, Ara Editores, Lima, 2011, p. 319.

de carácter técnico y complejo, las actuaciones del procedimiento también tienen ese carácter.” (Sentencia del 27 de julio de 2015, Rol CS 29.358-2014).³⁴

En sentido contrario, empero, puede consultarse la sentencia del 1 de octubre de 2020, Rol CS 7.465-2018.³⁵

A partir de la ley 21.210, así las cosas, no podrán existir vacilaciones jurisprudenciales, debiendo tanto la Administración, como los tribunales, dar estricta aplicación a lo dispuesto expresa y particularmente por el legislador tributario.

5. LA PRUEBA EN SEDE ADMINISTRATIVA SE RIGE POR REGLAS Y PRINCIPIOS PROPIOS, DISTINTOS A LA PRUEBA EN SEDE JUDICIAL

Conforme a la realidad positiva, reforzada por la ley 21.210, entre nosotros, no puede negarse de la pertinencia del concepto de la prueba en los procedimientos administrativos e incluso en la propia actividad administrativa desarrollada por el Servicio de Impuestos Internos. No obstante, en esta sede, donde reinan el principio inquisitivo, y el principio de investigación de oficio, ni la prueba ni la carga de la prueba pueden tener el mismo contenido que en un proceso judicial. Veremos, en consecuencia, los principios formativos de la prueba en el procedimiento administrativo tributario.

a) Principio de oficialidad o de investigación de oficio

En oposición del principio dispositivo, propio de la sede judicial civil, la investigación de los hechos debe hacerse sin consideraciones a las alegaciones de las partes. El procedimiento administrativo tributario es un procedimiento de oficio y no un procedimiento de partes. Son intereses públicos los que están en juego, de modo que las

³⁴ Llama no sólo la atención la tesis expuesta en estas sentencias acerca de la simplicidad del fenómeno tributario que se expresaría en los actos administrativos tributarios, como una cuestión numérica-contable, que eximiría del requisito de la fundamentación, sino también su coincidencia con cierta jurisprudencia del Tribunal Constitucional, por suerte, ya superada, en el mismo sentido. En efecto, el TC sostuvo la no exigencia de una sentencia judicial fundada, en el contencioso-tributario, puesto que la liquidación de impuestos “descriptivamente no es mucho más que un cálculo aritmético de resta... 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...”. (Sentencia del TC, del 3 de septiembre de 2015, Rol 2723-14 INA). No se trató de un fallo aislado, aunque más tarde, el TC, siempre por mayoría de votos, enmendó su doctrina.

³⁵ Se trata de una sentencia notable, puesto que no sólo modifica el criterio anterior sostenido por la misma Sala, sino que, quizá, por lo mismo, se explaya en distintas citas de los autores del Derecho Administrativo que tratan de la motivación/motivos como “elemento esencial” del acto administrativo, dando aplicación expresa de las normas de la ley 19.880. Destacamos lo sostenido en la letra j) del motivo 1º de la sentencia de reemplazo: “No es fundada una decisión que se basa solo en una resolución dictada para el año anterior, distinto del año de revisión y que además, NO HA TENIDO EN CUENTA NI LOS ANTECEDENTES ENTREGADOS, ni los que debió requerir...”. Un comentario crítico de esta sentencia puede encontrarse en CASAS FARIAS, Patricio, Transportes Blue Limitada con Servicio de Impuestos Internos: Sobre el reforzamiento de la obligación de fundamentar los actos administrativos, en *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Nº 8, agosto-diciembre 2020, pp. 138-155.

“partes” no pueden disponer ni renunciar al proceso. La Administración debe conducir su investigación fáctica dando preeminencia a la verdad material, sea que perjudique o favorezca al contribuyente. En definitiva, defiende y tutela el interés general, y no su propio interés.

Como ha dicho la doctrina y la jurisprudencia española, la prueba en el Derecho tributario no puede asimilarse –sin más– a la prueba en el ámbito civil, donde cada parte tiene que administrar sus medios probatorios con la estrategia propia del “combate procesal”, del que va a depender en gran medida el éxito o el fracaso del pleito. La aportación de pruebas, por consiguiente, no debe entenderse como la expresión de un forcejeo de partes enfrentadas, sino simplemente como un proceso de reconstrucción puramente objetiva de los hechos. La Administración tributaria, por ende, carece de un derecho de disposición sobre el material del procedimiento, esto es, no debe operar estratégicamente con la prueba como sucede en el proceso civil. No defiende, en síntesis, como no nos cansamos de repetir, su propio interés, sino el interés general sobre el cual no tiene la posibilidad jurídica lícita de disposición.³⁶

En esta investigación de oficio, acerca de los hechos, generalmente destinada a detectar la existencia y la magnitud de la deuda tributaria, el Servicio deberá privilegiar la búsqueda de la verdad material. Lo dicho resulta importante, para los casos en que la ley tributaria contempla la potestad de la Administración, para determinar una renta presunta que viene a sustituir –y puede apartarse– de la renta real o efectiva del contribuyente. Una verdad jurídica (presunción simplemente legal) viene a reemplazar a la verdad material, generalmente, porque la Administración, por causa que no le resulta imputable, no logra acceder a ella.³⁷ La Administración, en tal caso, está obligada a actuar, acudiendo a una presunción legal que obra a favor del acreedor. Pero este procedimiento técnico es siempre subsidiario o residual, sin que la Administración pueda optar libremente entre una u otra alternativa, para el caso, por ejemplo, que le resulte más cómodo o simple. En la disyuntiva, la Administración debe agotar todas las posibilidades para determinar la renta “sobre base cierta”, por imponerlo así el principio rector de la búsqueda de la “verdad objetiva material.” Como han escrito en Argentina, SERICANO y PONSETTI: “La mejor forma de alcanzar el respeto a este principio administrativo resulta de intentar determinar la materia imponible sobre “base certera”,

³⁶ SÁNCHEZ PEDROCHE, Andrés, La prueba en materia tributaria, en *Derecho y práctica tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, p. 621. Acerca de la prueba en materia tributaria, pueden consultarse también PITA GRANDAL, Ana María, *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1998; RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, María, *La prueba en Derecho tributario*, Thomson Aranzadi, Pamplona, 2007.

³⁷ El caso más típico, entre nosotros, corresponde al art. 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que en versión fijada por la ley 21.210, dispone en su inciso 3º: “Cuando la renta líquida imponible no pueda determinarse clara y fehacientemente, por falta de antecedentes o de cualquiera otra circunstancia, imputable al contribuyente, situación que deberá ser declarada fundadamente por el Servicio, en el acto respectivo, se presume que la renta mínima imponible...”.

es decir, utilizando todos los medios necesarios que permiten identificar la real situación impositiva del contribuyente y –por ende- la cuantía de su obligación.”³⁸

b) Principio inquisitivo

Este principio que a veces se confunde con el anterior, se opone al principio dispositivo, propio del proceso judicial, que presupone que las partes tienen el pleno dominio de sus derechos materiales y procesales involucrados en la causa y reconoce su potestad de libre disposición respecto del ejercicio o no de estos derechos.³⁹ En el ámbito del procedimiento tributario, las potestades de fiscalización que se reconocen a la Administración tienen por objeto hacer efectivo el principio de legalidad tributaria; de modo que su ejercicio viene impulsado y limitado por hacer efectiva la deuda tributaria conforme a la ley. Ni el contribuyente, ni la Administración, en consecuencia, dado el interés público comprometido, pueden disponer libremente del ejercicio de sus derechos materiales o procesales.

c) Principio de aportación de pruebas por los contribuyentes

Sin perjuicio de la vigencia de los principios de oficialidad e inquisitivo, en lo tributario, rige también el principio de aportación de pruebas por los contribuyentes, como una manifestación del deber de cooperación o de colaboración que los ordenamientos jurídicos modernos establecen, sea en forma expresa o tácita; y también en la improcedencia del NON LIQUET, para la Administración, a la hora de la fiscalización y aplicación de la ley tributaria.

En ese ámbito, en nuestra opinión, debe interpretarse y contextualizarse el inciso 1º del art. 21 del CT.: “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 antecedente y montos que deban servir de base para el cálculo del impuesto.” Claramente, como lo ha venido fallando reiteradamente la Segunda Sala de nuestra Corte Suprema, dicha norma corresponde a la fase de fiscalización administrativa, y no corresponde a una norma propia del contencioso tributario propiamente tal. No resulta ser, en esta sede, por consiguiente, una norma sobre el peso de la prueba, ni menos puede considerarse una ley reguladora de la prueba en la que pueda fundarse un recurso de casación en el fondo. Dejamos constancia, en todo caso, que el entendimiento jurisprudencial del señalado precepto no siempre ha sido el mismo. Hubo una época –bastante oscura en nuestra historia, por lo demás– en que a partir de tal mandato legal se le impuso irrestrictamente el peso de la prueba al contribuyente, en sede judicial, cualquiera fuere la naturaleza del procedimiento, civil o sancionatorio. Tal fue el malentendido que incluso en los procedimientos sancionatorios, en efecto, correspondía al contribuyente denunciado acreditar su inocencia desatendiéndose de la presunción de inocencia y de no

³⁸ SERICANO, Roberto P. y PONSETTI, Edgardo O, La determinación de oficio sobre base presunta. Aspectos generales y procedimentales. El carácter subsidiario de la “estimación” de oficio, en *Presunciones y Ficciones en el Régimen Tributario Nacional*, Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos, Diego N. FRAGA y Roberto P. SERICANO, Directores, José I. BELLONI, Coordinador, Tomo I, Thomson Reuters, La Ley, Buenos Aires, 2014, p. 281.

³⁹ LOUTAYF RANEA, Roberto, *Principio Dispositivo*, Astrea, Buenos Aires, 2014, p. 5.

culpabilidad. A tal punto se extremó esta interpretación fiscalista, que incluso tratándose de la extensión del plazo de prescripción de 3 a 6 años, en el caso de declaraciones de impuestos maliciosamente falsas, conforme al inciso 2º del art. 200 del CT, se le imponía al contribuyente el peso de la prueba acerca del carácter no malicioso de la declaración respectiva.

Pues bien, enfrentando un procedimiento de fiscalización, debe el contribuyente desplegar su mejor esfuerzo en aportar los antecedentes probatorios que obren en su poder y que acrediten los hechos en que funda sus pretensiones y/o que enervan las pretensiones del fisco. Bien mirados, en esta perspectiva, los deberes formales que le impone la ley tributaria, como los de la llevanza de libros de contabilidad, debidamente respaldados en su documentación soportante, para el contribuyente, tendrán una evidente significación probatoria en el procedimiento administrativo de fiscalización. Su incumplimiento, en suma, no sólo expondrán al contribuyente a las sanciones correspondientes a las infracciones tipificadas por la ley, sino a la imposibilidad de acreditar aquellos hechos de significación tributaria que apoyen la pretensión que pretende hacer valer. En casos extremos, tal incumplimiento, redundará en una verdadera inadmisibilidad probatoria afectando en su esencia el derecho a la prueba, como elemento esencial del debido proceso.⁴⁰

Pero, como hemos expuesto más arriba, no sólo pesa sobre el contribuyente un deber de cooperación con la Administración tributaria, sino, en el marco del procedimiento administrativo tributario, es titular de un derecho a la prueba, requisito esencial del debido procedimiento, y de cuyo contenido nos hemos exployado latamente.

d) El principio de facilidad probatoria

A diferencia del Derecho español donde este principio posee un reconocimiento expreso y de alcance general, en nuestro país, posee ciertas manifestaciones positivas que evidencian un principio general con apoyo en la exigencia constitucional de una investigación racional. Podemos citar, entre otros casos, en apoyo de lo dicho: a) el mandato contenido en el N° 16 del art. 8 del CT, respecto del “sitio personal” y del “expediente electrónico” en orden a que el Servicio no exigirá al contribuyente la presentación de antecedentes que ya contenga el expediente electrónico, y una vez aportados, será responsabilidad del Servicio velar por su almacenamiento, integridad y protección, evitando su pérdida o modificación posterior; b) el derecho reconocido en el literal 8º del art. 8 bis en orden a eximirse de aportar documentos que ya se encuentren acompañados al Servicio; c) en términos generales, en el derecho contemplado en el literal 14º del art. 8 bis, en orden a “que las actuaciones del Servicio no afecten el normal desarrollo de las operaciones o actividades económicas, salvo los casos previstos en la ley...”.

⁴⁰ Puede consultarse MONTECINOS ARAYA, Jorge, Reflexiones en torno a la prueba en el Derecho tributario, en *Revista de Derecho*, Universidad de Concepción, N°s 231-232, 2012, pp. 61-80.

e) El principio de proporcionalidad

No deben exigirse esfuerzos probatorios desproporcionados o que conduzcan a la imposibilidad práctica de la obtención de los medios de prueba requeridos. De esta manera la Administración no es completamente libre para elegir los medios de conocimiento, sino que debe comenzar siempre en primer lugar por emplear aquel medio que resulte menos gravoso para las partes.⁴¹ Una manifestación de este principio, en nuestro concepto, introducido por la ley 21.210 es el mandato contenido en los arts. 60 bis y 60 ter, dirigido al Servicio en el ejercicio de sus potestades de fiscalización en orden a que, en ningún caso, el ejercicio de dichas potestades “podrá afectar el normal desarrollo de las operaciones del contribuyente”.

f) El peso de la prueba en el procedimiento administrativo tributario

Dada su naturaleza particular, tan distinta del contencioso civil, en sede administrativa, no puede hablarse del peso de la prueba que favorezca o perjudique, a priori, ya sea a la Administración tributaria, ya sea al contribuyente. Tanto la una, como el otro, tendrán interés en acreditar los hechos en que funden sus pretensiones. El contribuyente, para que el procedimiento administrativo no concluya con un acto administrativo adverso a sus pretensiones; la Administración, en tanto, migrando el procedimiento administrativo al contencioso tributario, mediante la impugnación hecha valer por el contribuyente, en tiempo y forma, no sea desvirtuado el acto administrativo en que se plasma su pretensión, por ausencia de prueba o insuficiencia de la misma (o, lo que es lo mismo, conforme a la nomenclatura de la ley 21.210, por ausencia de motivación en la valoración de la prueba aportada por el contribuyente, en sede administrativa).

Nos parece que por esta razón la Ley General Tributaria española, en sede administrativa, dispone en su art. 105: “En los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.”

Lo dicho no resulta aplicable cuando por la naturaleza del procedimiento administrativo, le corresponda el peso de la prueba a la Administración, como acontece con los procedimientos tributarios sancionadores o, bien, cuando la ley lo indique expresamente, como acontece tratándose del procedimiento administrativo destinado a declarar el abuso de las formas jurídicas y/o la simulación.⁴²

g) El peso de la prueba y la presunción de validez del acto administrativo tributario

Algunos han querido ver en dicha presunción, y el Servicio así suele alegarlo en su favor, una inversión del peso de la prueba, esto es, que le corresponde al

⁴¹ ROMERO PLAZA, Carlos, *Prueba y Tributos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 107.

⁴² Conforme al inciso final del art. 4 bis del CT, en efecto: “Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4 ter y 4 quáter, respectivamente”.

contribuyente desvirtuar los presupuestos fácticos de la liquidación, giro o resolución en que se plasma la pretensión fiscal. No compartimos tal aseveración. Por el contrario, estamos con quienes postulan que la presunción de legalidad inherente a todo acto administrativo, obliga al contribuyente a recurrir para desvirtuarla, pero sin que pueda conectarse con la inversión de la carga de la prueba. Una vez producida la impugnación, le corresponderá a cada parte probar los hechos constitutivos de su derecho.⁴³

Después de la ley 21.210 nos parece que no hay discusiones entre nosotros. No se explicaría, en tal sentido, el prístino mandato de la parte final del inciso 4° del art. 132, en el contexto del contencioso tributario propiamente tal: “El Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento.”

h) Las influencias procesales y probatorias entre la fase administrativa y la fase judicial

Lo primero que debemos destacar, en este apartado, es que la justicia tributaria a la que le corresponde el conocimiento de las causas tributarias, habiéndose deducido reclamación en tiempo y forma por el contribuyente, posee una amplia competencia para conocer en plenitud de las cuestiones de hecho y de derecho que resulten de la reclamación deducida, sin mayores limitaciones que los que correspondan al vicio de la *ultra petita*, como defecto o vicio de nulidad formal de la sentencia respectiva. No se trata, por consiguiente, de una jurisdicción revisora de lo obrado en sede administrativa, al estilo español, donde muchas veces el derecho a la acción viene limitado por las alegaciones, defensas y excepciones hechas valer por el contribuyente en sede administrativa; y, en lo que nos interesa, en clave probatoria, por las pruebas aportadas (o no) en el procedimiento administrativo.

Al inicio de la reforma de la ley 20.322, el Servicio pretendió hacer valer en tribunales tales restricciones, sin éxito. Baste citar la doctrina jurisprudencial que emana de la sentencia de casación del 15 de abril de 2015, Rol CS 11.461-2014, Club Deportes Naval SADP con Servicio de Impuestos Internos: “Que, por lo demás, y como acertadamente lo señala el tribunal de primera instancia, la sede jurisdiccional dista de ser una “segunda revisión” de los antecedentes presentados a la administración, comprensión que se ve ratificada al analizar las disposiciones de excepción que coartan las posibilidades probatorias de las partes, sujetas previamente a la acreditación de precisos y determinados supuestos por parte de la administración, como lo es la contenida en el inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario. Así, entonces, los tribunales del grado han de emitir su dictamen sobre todos y cada uno de los asuntos propuestos por las partes, de acuerdo a las normas procesales aplicables al caso, dictando sentencia estableciendo los hechos de la causa, sobre la base de la prueba rendida, y aplicando el derecho pertinente, de manera que la restricción funcional que propone el reclamado no se condice con la función asignada por la Constitución y las leyes a los tribunales de justicia, por lo que no hay error de derecho – y menos de carácter sustancial- al haber sido decidida la litis de acuerdo a los hechos y el derecho planteado en las fases procesales correspondientes.”

⁴³ En el mismo sentido, DEL PADRE TOMÉ, Fabiola, ob. cit., p. 267.

El caso era paradigmático, puesto que, en sede administrativa, el reclamante no sólo no había contestado la citación, sino que había sido sancionado por la no exhibición de los libros contables, entabando la fiscalización, según el N° 6 del art. 97 del CT; de modo que las liquidaciones habían sido cursadas con fundamento en la falta de antecedentes aportados por el contribuyente.

i) La ley 21.210 acentúa la autonomía entre lo administrativo y lo judicial en materia de alegaciones fácticas y aportaciones de prueba

En efecto, tal es la lectura que se impone de la supresión de la limitación probatoria contemplada en el antiguo inciso 11° del art. 132: “No serán admisibles aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63 y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso 2° de dicho artículo”.

El legislador al suprimir esta causal de inadmisibilidad robustece la plena jurisdicción de la justicia tributaria, para conocer sin cortapisas la cuestión fáctica que se plantee por las partes en el procedimiento general de reclamaciones.

6. LA PRUEBA EN SEDE JUDICIAL

Una diferencia sustancial es que, en sede judicial, el Servicio no defiende el interés general, sino su propio interés, dada su condición de parte del proceso. Como advierte ALTAMIRANO, el contencioso tributario es la etapa ya no de diálogo sino de “combate procesal” entre la Administración y el contribuyente.⁴⁴ En nuestro procedimiento general de reclamaciones rige, por consiguiente, el principio dispositivo.

a) Rigen las reglas particulares de la legislación tributaria y, supletoriamente, las normas del Código Civil y del Código de Procedimiento Civil, acerca de la prueba

Lo dicho vale particularmente respecto de las normas procesales sobre la forma de introducir las pruebas al proceso; pero no respecto a su valoración.

Aunque cierta jurisprudencia excepcional, lo venía planteando con anterioridad, lo dicho se impuso, como verdad legal, a partir de la reforma de la ley 20.322. Esta ley, como es sabido, estableció el sistema de valoración de la prueba en el contencioso tributario de la sana crítica, apartándose del sistema general de la prueba legal o tasada, que inspiran al Código Civil y a nuestro Código de Procedimiento Civil.

Según el actual inciso 11° del art. 132 del CT, en efecto, de ahora en adelante resultará admisible “todo medio de prueba apto para producir fe”. De donde se sigue que las reglas propias de la prueba legal o tasada contenidas en nuestra legislación civil sustantiva o procesal, en principio, no resultan aplicables en el contencioso tributario; salvo en cuanto que algunas de dichas reglas puedan concebirse, como máximas de la

⁴⁴ ALTAMIRANO, Alejandro, El contencioso tributario (Desde el contexto de las prerrogativas del Estado y los derechos del contribuyente, en *El tributo y su aplicación: perspectiva para el siglo XXI*, César GARCÍA NOVOA y Catalina HOYOS JIMÉNEZ, coordinadores, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, p. 1833.

experiencia recogidas por el legislador. La jurisprudencia de nuestro máximo tribunal es reiterada y uniforme en tal sentido.

b) En cuanto al peso de la prueba en el contencioso tributario de aplicación general

Una modificación importante, impensable no mucho tiempo atrás, corresponde a la incorporada por la ley 21.210, en la segunda parte del inciso 4º del mismo art. 132: “...El Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento.”

Esta regla obliga a conciliarla con el mandato del art. 21, cuya redacción es original del Código de 1960. Debe descartarse de plano, como lo venía haciendo nuestra jurisprudencia, que en el contencioso tributario impere el mandato del inciso 1º que ordena al contribuyente probar básicamente con su contabilidad y documentación soportante, “la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las que deban servir para el cálculo del impuesto.” Tal norma, en nuestro concepto, corresponde a una expresión del deber de cooperación o colaboración que pesa sobre el contribuyente; pero sin que pueda atribuírsele, como lo venía declarando nuestra Corte Suprema, el carácter de ley reguladora de la prueba, de aquellas que autorizan a fundar un recurso de casación en el fondo.

Mayor dificultad, enseguida, presenta su armonización con el mandato contenido en la segunda parte del inciso 2º del mismo art. 21: “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.” Conforme a la misma jurisprudencia de nuestro máximo tribunal, esta norma imponía el peso de la prueba al contribuyente, siendo ley reguladora de la prueba, cuya denuncia, como infringida, era obligatoria, para que pudiese prosperar un recurso de casación en el fondo que pretendiera alterar la cuestión fáctica fijada por los jueces de la instancia. Esta regla especial desplazaba a la contenida en el art. 1698 del Código Civil.

La regla del inciso 4º del art. 132, en nuestro concepto, debe primar sobre la contenida en el inciso 2º del art. 21, puesto que, otra conclusión, tornaría inocua la reciente modificación legal. Aquélla, por lo demás, se ubica dentro del procedimiento general de reclamaciones; y ésta en el Libro I De la Administración, Fiscalización y Pago. Siendo que el mandato del inciso 4º es que cada parte, Servicio y contribuyente, acrediten sus pretensiones “dentro” del procedimiento.

c) Procedencia del recurso de casación en la forma en contra de la sentencia de primera instancia, y supresión de la limitación del recurso por sentencia sin motivación (fáctica)

La ley 21.210, fortaleciendo la racionalidad del proceso tributario, hizo procedente el recurso de casación en la forma en contra de la sentencia de primera instancia, dictada por el tribunal tributario y aduanero. Estableció, asimismo, que no rige la limitación a la nulidad formal contenida en el inciso 2º del art. 768 del Código de Procedimiento Civil, que en lo que nos interesa, significa que la falta de

fundamentación fáctica de la sentencia, de primera o de segunda instancia, podrá ser atacada mediante el señalado recurso. Dejamos constancia que la jurisprudencia del TC, en general, se había orientado por declarar la inconstitucionalidad de esta limitación recursiva.

d) Procedencia del recurso de casación en el fondo por error de derecho en la aplicación de las reglas sobre la sana crítica

La ley 21.210 lo dice ahora expresamente, conforme al inciso 2° del art. 144: “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.”

En todo caso, como saben los prácticos, esta era la posición de mayoría de la Segunda Sala de nuestra Corte Suprema, con la opinión disidente del ministro señor Juica, durante su permanencia en el máximo tribunal. Reforzar esta tesis jurisprudencial, e impedir un cambio de criterio, sin duda, ha motivado esta modificación legal.

7. BIBLIGRAFÍA

AGUIRREZABAL GRÜNSTEIN, Maite y FLORES RIVAS, Juan Carlos (2021): La prueba como elemento esencial del debido procedimiento administrativo, en *Revista de Derecho Administrativo y Económico*, PUC, N° 33, Enero-Junio, 2021.

ALTAMIRANO, Alejandro (2008); El contencioso tributario (Desde el contexto de las prerrogativas del Estado y los derechos del contribuyente), en *El tributo y su aplicación: perspectiva para el siglo XXI*, César GARCÍA NOVOA y Catalina HOYOS JIMÉNEZ, coordinadores (Marcial Pons, Buenos Aires).

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín (1999) *La motivación de los actos tributarios*, (Marcial Pons, Madrid).

AMATUCCI, Andrea (1999): “La enseñanza del Derecho Financiero”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XLIV, N° 252.

CABANILLAS DE TORRES, Guillermo (2007): *Diccionario de Derecho Romano y Latines Jurídicos*, edición revisada y actualizada por Guillermo Cabanillas de las Cuevas, Claudia C. Flaibani y Alberto J. Vaccaro, (Heliasta, Buenos Aires).

CASAS FARÍAS, Patricio (2020): “Transportes Blue Limitada con Servicio de Impuestos Internos: Sobre el reforzamiento de la obligación de fundamentar los actos administrativos”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. N° 8, Agosto-Diciembre.

CASAS, José Osvaldo (2003) El marco constitucional del procedimiento y del proceso tributario, en *El procedimiento tributario*, Alejandro C. ALTAMIRANO coordinador, (Editorial Abaco de Rodolfo De Palma, Buenos Aires).

CASAS, José Osvaldo (2014): *Carta de derechos del contribuyente latinoamericano*, Para el Instituto Latinoamericano de Derecho tributario, (AD-HOC, Buenos Aires).

- CASSAGNE, Juan Carlos (2017) *Derecho Administrativo* (Palestra, Lima).
- CEA EGAÑA, José Luis (2012): *Derecho Constitucional*, segunda edición actualizada (Ediciones UC, Santiago).
- CORDERO VEGA, Luis (2015): *Lecciones de Derecho Administrativo* (segunda edición corregida Thompson Reuters, Santiago).
- DEL PADRE TOME, Fabiana (2011): *La prueba en el Derecho tributario*, (traducción de Juan Carlos Panes Solórzano, Ara Editores, Lima).
- ESCRIBANO, Francisco (2009): *La configuración jurídica del deber de contribuir, Perfiles Constitucionales*, (2ª edición corregida y aumentada, Editora Jurídica Grijley, Lima).
- FERREIRO LAPATZA, José Juan (2004): *Curso de Derecho financiero*, volumen II, (24ª edición, Derecho Tributario: Parte General, Marcial Pons, Madrid).
- FERREIRO LAPATZA, José Juan (2006): *Curso de Derecho financiero español*, Instituciones (25ª edición, Marcial Pons, Madrid).
- GARCIA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón (2001): *Curso de Derecho Administrativo*, II, (séptima edición, Civitas, Madrid).
- GIULIANI FONROUGE, Carlos (2005): *Derecho financiero*, (9ª edición, actualizada por Susana Camila NAVARRINE y Rubén Oscar ASOREY, La Ley, Buenos Aires).
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio (2008): *Derecho tributario material y formal, en El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, César GARCÍA NOVOA y Catalina HOYOS JIMÉNES, coordinadores (Marcial Pons, Buenos Aires).
- GORDILLO, Agustín (2013): *Tratado de Derecho administrativo y obras selectas, tomo 8, primera edición, Teoría General del Derecho administrativo*, (Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires).
- HUEPE ARTIGAS, Fabián (2021): “Técnicas y propuesta metodológica para el control de legalidad de los actos administrativos reglados y discrecionales” *Revista de Derecho Administrativo y Económico*, PUC, N° 33, Enero-Junio.
- HUTCHINSON, Tomas (2009): *Derecho procesal administrativo* (Rubinzal Culzoni Editores, Buenos Aires).
- JARA SCHNETTLER, Jaime, *Apuntes sobre acto y procedimiento administrativo*, Ley 19.880, PUC, Diplomado de Derecho Administrativo Económico, Santiago, 2013.
- LOUTAYF RANEA, Roberto (2014): *Principio dispositivo* (Astrea, Buenos Aires).
- MATUS FUENTES, Marcelo y PÉREZ RODRIGO, Abundio (2021): *Manual de Código tributario*, (duodécima edición actualizada con la ley 21.210, Thompson Reuters, Santiago).
- MERKL, Adolf (2018): *Teoría general del Derecho administrativo* (Ediciones Olejnik, Santiago).

MONTECINOS ARAYA, Jorge (2012): “Reflexiones en torno a la prueba en el Derecho tributario”, *Revista de Derecho* Universidad de Concepción, N°s. 231-232.

MONTECINOS ARAYA, Jorge (2019): “Las leyes reguladoras de la prueba propias del contencioso tributario. Las normas de derecho común, como derecho supletorio de la legislación fiscal interna”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. N° 6, Julio-Diciembre.

MONTERO AROCA, Juan (2011): *La prueba en el proceso civil* (Civitas, Thompson Reuters, Madrid).

PALAO TABOADA, Carlos (2018): ¿Está el contribuyente en una relación de “sujeción especial” frente a la administración tributaria?, en *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho constitucional tributario*, (Civitas, Thompson Reuters, Madrid).

PITA GRANDAL, Ana María (1998): *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria* (Marcial Pons, Madrid).

RIVERO, Jean (2019): *Derecho administrativo* (Ediciones Olejnik, Santiago).

ROCHA FAJARDO, Esteban (2018) “Estudio sobre la motivación del acto administrativo” *Cuadernos del Tribunal Constitucional*, N° 65, Santiago).

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María (2007): *La prueba en Derecho tributario* (Thompson Aranzadi, Pamplona).

RODRÍGUEZ, María José (2004): *El acto administrativo tributario. Con aplicación de los principios y garantías del procedimiento administrativo* (Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires).

ROMERO PLAZA, Carlos (2015): *Prueba y tributos* (Tirant lo Blanch, Valencia).

SAINZ DE BUJANDA, Fernando (1985): *Sistema de Derecho financiero*, I, Introducción, volumen segundo (Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid).

SAINZ DE BUJANDA, Fernando (1990): *Lecciones de Derecho financiero* (Facultad de Derecho Universidad Complutense, octava edición, Madrid).

SÁNCHEZ PEDROCHE, Andrés (2016): *La prueba en materia tributaria*, (Tirant lo Blanch, Valencia).

SERICANO, Roberto P. y PONZETTI, Edgardo Q. (2014): La determinación de oficio sobre base presunta. Aspectos generales y procedimentales. El carácter subsidiario de la “estimación” de oficio, en *Presunciones y ficciones en el régimen tributario nacional, Aspectos teóricos, jurídicos y prácticos*, Diego N. FRAGA y Roberto P. SERICANO, directores, José BELLONI, coordinador (Thompson Reuters, La Ley, Buenos Aires).

VALDÉS COSTA, Ramón (1992): *Instituciones de Derecho tributario* (Ediciones Depalma, Buenos Aires).

VALDIVIA, José Miguel (2018): *Manual de Derecho administrativo*, (Tirant lo Blanch, Valencia).

VILLEGAS, Héctor Belisario (2017): *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (10ª edición actualizada y ampliada, Astrea, Buenos Aires).

ZURITA ROJAS, Milenko (2013): *El acto administrativo tributario* (Editorial Libromar, Santiago).